

Teija Hänti

TALOUSARVIOPROSESSIN KEHITTÄMINEN
CASE: KAARINAN KAUPUNKI

Liiketalouden koulutusohjelma
2013

TALOUSARVIOPROSESSIN KEHITTÄMINEN CASE: KAARINAN KAUPUNKI

Hänti, Teija
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2013
Ohjaaja: Lehtonen, Suvi
Sivumäärä: 51
Liitteitä: 1

Asiasanat: budjetointi, kuntatalous, talousarvio, taloussuunnitteluprosessin kehittäminen

Opinnäytetyöni tarkoituksena oli tarkastella Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin nykytilaa. Tavoitteena oli löytää talousarvioprosessista mahdollisia puutteita sekä kehittämiskohteita, joita parantamalla prosessista tulisi entistä tehokkaampi.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Empiirinen aineisto koottiin haastattelemalla Kaarinan kaupungin toimialojen johtajia ja talouspääliköitä sekä tutkimalla Kaarinan kaupungin aikaisempien vuosien talousarvioita- ja suunnitelmia.

Teoriaosan alussa kerrotaan lyhyesti kuntatalouden perusasioita, joiden tarkoituksena on toimia lukijalle johdantona varsinaiseen aiheeseen. Teoriaosan kolmas luku koostuu kunnan talousarvion ja sen laadintaa selvittävän talousarvioprosessin kuvauksesta. Empiriaosassa pääpaino on Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin nykytilan kuvauksessa sekä haastateltavien näkemyksissä talousarvioprosessin kehittämiseksi. Empiriaosan lopussa esitetään tutkimuksen tuloksena saadut kehittämisehdotukset talousarvioprosessin parantamiseksi.

Tutkimuksesta saadut tulokset osoittavat, että budjetointitapaan ja talousarviokirjan sisältöön toivottiin muutosta. Talousarvio halutaan vahvemmin sitoa suoritteisiin sekä näiden hintoihin ja laatuun. Lisäksi talousarviokirjan luettavuuteen ja investointien esittämiseen toivottiin parannusta.

Tutkimuksen myötä syntyneet merkittävimmät kehitysehdotukset talousarvioprosessin ongelmakohtiin ovat joustavaan suoritebudjetointiin siirtyminen, laatutavoitteiden asettaminen, tuotteistaminen, hinnastojen uusiminen, talousarviokirjan lomakemuotoon saattaminen sekä investointien esittäminen projektikortteina.

IMPROVEMENT OF THE ECONOMIC PLANNING PROCESS, CASE: CITY OF KAARINA

Hänti, Teija
Satakunta University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
May 2013
Supervisor: Lehtonen, Suvi
Number of pages: 51
Appendices: 1

Keywords: budgeting, budget, city economy, improvement of economic planning process

Purpose of this thesis was to explore the current state of budgeting process in the city of Kaarina. The aim was to find possible shortcomings of budgeting process and targets that could be improved in order to enhance the process.

The study was carried out as a qualitative case study. Empirical material was collected by observing a meeting of sector managers and financial directors of Kaarina. In addition, the previous budgets and plans were observed.

In the beginning of theoretical part a brief introduction of city economy will be introduced. The third chapter consists of descriptions of city budget and budgeting process in overall. In the empirical part of the thesis the focus will be on both description of the current state of budgeting process in Kaarina and the informants' viewpoints of developing the budgeting process. Finally, the development activities of city's budgeting process will be suggested.

The results point out that changes in budgeting and content of budget book were asked. The informants would like to bind the budget more strictly in performances; prices and qualities of them. In addition, the informants wished the budget book to be more readable. Also improvements to investments suggestions were asked.

Hence, the main development activities of budgeting process that rose from the study material are as follow: transition to flexible performance-based budgeting, setting quality objectives, commercialisation, renewal of price schedules, the transition of budget book in to forms and presenting investments as project cards.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Opinnäytetyön aihe ja tarkoitus	6
1.2	Tutkimusmenetelmä.....	7
1.3	Työn rakenne	8
2	KUNTA TALOUSSYYSIKKÖNÄ	9
2.1	Kunnan tehtävät	10
2.2	Kunnan organisaatio	11
2.3	Menojen ja tulojen rakenne.....	12
3	KUNNAN TALOUSARVIOPROSESSI.....	13
3.1	Taloussuunnittelua koskevat säännökset	13
3.2	Taloussuunnittelun tehtävät ja tavoitteet	14
3.3	Tavoitteiden mitattavuusvaatimus ja mittarit.....	16
3.4	Talousarvion rakenne	17
3.5	Talousarvion laadintaperiaatteet	20
3.6	Budjetti- ja kohderahoitteinen tehtävä	21
3.7	Suoritebudjetointi ja ylivuotinen budjetointi	23
3.8	Talousarvioprosessin eteneminen	24
4	KAARINAN KAUPUNKI.....	27
4.1	Organisaatio	28
4.2	Talousarvioprosessin eteneminen	29
4.3	Talousarvioprosessin sisältö ja budjetointimalli.....	32
4.4	Budjettilukujen tallentaminen	33
4.5	Talousarvion laadintaohje	34
4.6	Talousarviokirja	35
4.7	Käyttötalousosa.....	36
4.7.1	Sitovat tavoitteet	37
4.7.2	Toimintasuunnitelma	40
4.7.3	Toimintaa kuvaavat mittarit	40
4.7.4	Hinnastot	42
4.8	Investointiosa	43
4.9	Tuloslaskelmaosa ja rahoitusosa.....	45
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET	46
5.1	Joustavaan suoritebudjetointiin siirtyminen	46
5.2	Tuotteistaminen ja hinnastojen uusiminen.....	47

5.3	Laatutavoitteet, laatukriteerit ja laatumittarit käyttöön.....	47
5.4	Talousarvion luettavuuden lisääminen	48
5.5	Investoinnit projektikorteiksi	49
5.6	Rahoitusosan lisääminen ja tuloslaskelmaosan täydentäminen	49
6	LOPUKSI	50
	LÄHTEET	52

1 JOHDANTO

Kansakunnan ikärakenteen muutoksen myötä kuntien työvoiman saanti vaikeutuu lähitulevaisuudessa. Sama ikärakenteen muutos vaikuttaa myös siihen, että palvelutarpeet kasvavat. Tästä johtuen kuntien on välttämätöntä tehostaa tuottavuuttaan. Kasvaviin palvelutarpeisiin on pystyttävä vastaamaan siten, että palveluiden tuottamiseen tarvittavat resurssit eivät kasva samassa suhteessa. Näiden johtopäätösten selvittämiseksi kunnissa tulee entistä enemmän kiinnittää huomiota talouden suunnitteluun. (Oulasvirta & Aronen 2012, 42.)

Budjetti on kunnan talousjohtamisen ja suunnittelun tärkein väline. Siksi sen ohjausvaikutuksen parantamiseen tulee kiinnittää huomiota. Hyvin tehty budjetointi motivoi ja varmistaa toiminnan tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden. Ei siis ole yhdentekevää, millainen talousarvion laadintaprosessi ja talousarviorakenne kunnassa on. (Oulasvirta & Aronen 2012, 3, 7.) Budjetin tehtävät ovat paitsi taloudellisia ja poliittisia, myös oikeudellisia, sillä budjetti on sitova määräys siitä, kuinka kunnan varoja budjettikaudella voi käyttää (Luomala & Puumala 2010, 13). Budjetointi on paljolti myös poliittista ohjausta, jossa budjettivallan käyttäjänä on kunnan valtuusto (Oulasvirta & Aronen 2012, 9).

1.1 Opinnäytetyön aihe ja tarkoitus

Tämä opinnäytetyön aihe sai alkunsa syksyllä 2012, jolloin aloitin työtehtäväni Kaarinan kaupungin palveluksessa. Tällöin kaupungissa elettiin kiireistä talousarvion laatimisen aikaa, jonka pyöryksen keskelle minäkin uutena työntekijänä saman tien jouduin. Asiana aihe kiinnosti minua ja koska pääkirjanpitäjänä olen osallisena tässä prosessissa, myös sen kehittäminen tuntui mielekkäältä.

Opinnäytetyöni tarkoituksena on tarkastella Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin nykytilaa. Tutkimuksen tavoitteena on löytää talousarvioprosessista mahdollisia

puutteita sekä kehittämiskohteita, joita parantamalla prosessista tulisi entistä tehokkaampi.

Opinnäytetyölläni haen vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Mitkä ovat ne asiat, jotka talousarvioprosessissa tällä hetkellä aiheuttavat ongelmia?
- Mitä toimenpiteitä tulisi tehdä, jotta nämä ongelmat poistuisivat?
- Mitä asioita kehittämällä talousarvioprosessista tulisi entistä tehokkaampi?
- Millä toimenpiteillä tämä entistä tehokkaampi tila saavutettaisiin?

1.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä työssäni käytän kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää, jonka tavoitteena on ilmiön ymmärtäminen, selittäminen, tulkinta ja usein myös soveltaminen. Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan mielenkiinto tutkittavaan asiaan vaikuttaa saatuihin tuloksiin. (Anttila 2006, 275–276.) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyrkimyksenä onkin löytää tai paljastaa tosiasioita, eikä niinkään todentaa jo olemassa olevia (totuus)väittämiä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2008, 157).

Kvalitatiivinen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa, jossa aineistoa kerätään todellisissa tilanteissa, ihmistä tiedon instrumenttina käyttäen. Tutkija kerää tietonsa omien havaintojensa ja haastattelujen perusteella, apunaan kysely/haastattelu -lomakkeet. Lähtökohtana on aineiston monitahoinen ja yksityiskohmainen tarkastelu, ilman teorian tai hypoteesien testaamista. Tutkimuksessa suositaan menetelmiä, joissa tutkittavien näkökulma asiaan saadaan selville. Tällaisia metodeja ovat esim. teemahaastattelu, osallistuva havainnointi ja ryhmähaastattelut. Tutkittavat näihin metodeihin valitaan tarkoituksenmukaisesti. Laadullisessa tutkimuksessa suunnitelmat saattavat muuttua olosuhteiden mukaisesti. Jokaista tapausta käsitellään ainutlaatuisena ja aineistoa tutkitaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi ym. 2008, 160.) Tutkimusta, jossa ilmiötä pyritään kuvaamaan hyvin seikkaperäisesti rajaamalla se yh-

teen tai vain muutamaaan tapaukseen, nimitetään tapaustutkimukseksi (Anttila 2006, 281).

Tutkimukseni keskittyy yhteen kaupunkiin eli kyseessä on kvalitatiivinen tapaustutkimus. Tutkin Kaarinan talousarvioprosessin laadullista puolta, ja sen kehittämistä. Lähestyn talousarvioprosessia kokonaisuutena eli tutkimuksella pyrin kehittämään prosessia kaikkien siihen osallistuvien henkilöiden suhteen.

Aineiston tutkimukseen olen hankkinut kolmessa erillisessä talousarvioprosessin kehittämistä koskevassa haastattelussa, joihin olen osallistunut havainnoitsijan ominaisuudessa. Haastateltavina olivat Kaarinan kaupungin sivistyspalveluiden johtaja ja talouspäällikkö, hyvinvointipalveluiden johtaja ja talouspäällikkö sekä ympäristöpalveluiden johtaja. Haastattelijana kokouksessa toimi Kaarinan kaupungin talousjohtaja. Haastattelun runkona toimineet kysymykset ovat luettavissa liitteessä 1. Lisäksi aineistoa tutkimukseen olen kerännyt tutkimalla Kaarinan kaupungin aikaisempien vuosien talousarviota ja – suunnitelmia.

1.3 Työn rakenne

Opinnäytetyön johdannossa esitetään, mikä on tutkimuksen aihe ja mitä tavoitteita sillä on, sekä selostetaan käytettävä tutkimusmenetelmä. Varsinainen opinnäytetyö koostuu teoria- ja empiriaosasta. Teoriaosan alussa kerrotaan lyhyesti kuntatalouden perusasioita, joiden tarkoituksena on toimia lukijalle johdantona varsinaiseen aiheeseen. Teoriaosan toinen osio koostuu kunnan talousarvion ja sen laadintaa selvittävän talousarvioprosessin kuvauksesta. Osiossa käydään läpi taloussuunnittelua koskevat säännökset, selvitetään taloussuunnittelun tehtävät ja tavoitteet sekä tavoitteiden mitattavuusvaatimukset ja mittarit, joilla tavoitteita mitataan. Osiossa kerrotaan myös millainen rakenne talousarviolla tulee olla ja mitä periaatteita sen laadinnassa tulee noudattaa. Haastattelujen perusteella Kaarinan kaupungilla on kiinnostusta kehittää budjetointiaan suoritebudjetoinnin suuntaan, siksi tätä budjetointimallia on teoriaosassa käsitelty erikseen. Teoriaosan viimeisessä luvussa käydään perusteellisesti

läpi kunnan talousarvioprosessin eteneminen valtuustoseminaarista käyttötalous-suunnitelmien hyväksymiseen.

Empiriaosan aloittaa lyhyt Kaarinan kaupungin esittely. Osiossa kuvataan myös kaupungin organisaatio. Pääpaino on Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin nykytilan kuvauksessa sekä haastateltavien näkemyksissä talousarvioprosessin kehittämiseksi. Empiriaosan lopussa esitetään tutkimuksen tuloksena saadut kehittämis ehdotukset talousarvioprosessin parantamiseksi.

2 KUNTA TALOUSSYKSIKKÖNÄ

Kuntatalous on osa julkista taloutta. Kuntien lisäksi julkiseen talouteen luetaan valtio, kuntayhtymät ja sosiaaliturvarahastot. (Harjula, Lundström, Kirvelä, Majoinen & Myllyntaus 2004, 84.) Kunnan toimintaa ohjataan lainsäädännöllä ja poliittisella päätöksenteolla (Hallipelto, Helin, Oulasvirta & Ruuska 1992, 19).

Verrattaessa kuntaa muihin palveluja tuottaviin talousyksiköihin kuten yrityksiin erona on erilainen tarkoitus hankkia tuloja. Yritysten pääsiallinen tavoite tulojenhankinnassa on maksimoida tuotannostaan saama voitto, kun taas kunnan tulojen keräämisen tarkoituksena on toiminnan rahoittaminen. (Myllyntaus 2002, 10.) Toisin sanoen kunta ei toiminnallaan pyri liiketaloudelliseen voittoon, eikä se myöskään voi tehdä konkurssia. Kunnan toiminnan tavoitteet ovat paljon monimutkaisemmat kuin yrityksen, sillä kunnan pitää tuottaa toimintoja, jotka markkinahinnoilla ovat kannattamattomia, mutta yhteiskunnallisesta näkökulmasta kannattavia. Kunnan pitää toiminnassaan ottaa huomioon toimintojen yhteiskunnallinen kannattavuus. Tämä on paljon laajempi käsite kuin yrityksille asetettu yritystaloudellinen kannattavuuden tavoite. Kunta ei aina voi hinnoitella palvelujaan kannattavuuden näkökulmasta, vaan sen on otettava huomioon muitakin asioita, kuten esimerkiksi tulonjaolliset ja sosiaalipoliittiset tekijät. (Hallipelto ym. 1992, 18–19.) Kunta ja yritys eroavat toisistaan

myös omistuksen suhteen, sillä kunnalla ei ole omistajuuteen perustuvaa sijoituspääomaa (Myllyntaus 2002, 10).

2.1 Kunnan tehtävät

Kunnan tehtävänä on kuntalain mukaan edistää asukkaidensa hyvinvointia ja kestävä kehitystä alueellaan. Hyvinvoinnin edistämiseksi tarkoitetaan peruspalveluiden tarjoamista kuntalaisille, joko suoraan kunnan itse tuottamana tai kunnan järjestämänä. Kestävällä kehityksellä taas puolestaan tarkoitetaan sitä, että kunnan tulee palvelutuotannossa ja maan- ja luonnonvarojen käytössä ottaa huomioon ekologinen ympäristö ja sen säilyttäminen nyt ja tulevaisuudessa. (Björkwall ym. 2008, 9.)

Palvelut, joita kunta asukkailleen tarjoaa, voidaan jakaa peruspalveluihin ja harkinnanvaraisiin palveluihin. Peruspalveluilla tarkoitetaan palveluja, joiden järjestämistä ja rahoitusvastuu perustuu erityislainsäädäntöön. Valtion tehtävänä on huolehtia peruspalveluihin liittyvästä lainsäädännöstä ja rahoituksesta, kun taas kuntien tehtävänä on tuottaa tai muutoin järjestää nämä peruspalvelut. Kunnille voidaan antaa tai ottaa pois uusia tehtäviä ja velvollisuuksia vain säätämällä niistä lailla. Kunnan lakisääteiset tehtävät jaetaan yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluviin tehtäviin ja ns. subjektiivisiin tehtäviin, joiden järjestämiseen kunnilla on ehdoton velvollisuus. Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvissa tehtävissä kunnalla on mahdollisuus itse päättää missä laajuudessa ja miten suurilla resursseilla se ne järjestää. Pääasia on, että palveluihin on varauduttu taloudellisesti ja että niitä on riittävästi saatavilla. (Harjula ym. 2004, 82.) Tällaisista yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvista palveluista mainittakoon esimerkiksi toisen asteen ammatillinen koulutus sekä kirjasto- ja liikuntapalvelut. Kunnan subjektiivisia, ehdottomasti järjestettäviä perustuslaissa määrättyjä tehtäviä, ovat mm. välttämätön ja kiireellinen toimeentulo, huolenpito terveys- ja sosiaalipalveluissa sekä ilmainen perusopetus. Näiden laissa säädettyjen tehtävien lisäksi kunta voi oman harkintansa mukaan ottaa hoitaakseen myös muita tehtäviä. (Björkwall ym. 2008, 9.)

2.2 Kunnan organisaatio

Kunnan hallinnon organisoinnista määrätään perustuslaissa, jonka 121,1 §:n mukaan ”Suomi jakaantuu kuntiin, joiden hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden itsehallintoon”. Lisäksi perustuslain mukaan kuntien hallinnon yleiset perusteet tulee säätää lailla. Perustuslain lisäksi kunnan hallinnon organisointia määrittää kuntalaki. Kunnan johtamisessa voidaan erottaa kahdenlaista johtamista, poliittista ja ammatillista johtamista. Poliittista johtamista edustavat kuntien valtuusto, hallitus ja lautakunnat ja ammatillista johtamista kunnanjohtaja sekä johtavat viranhaltijat. Poliittisen johtajuuden tehtävänä on asettaa toiminnalle päämäärät, jotka ammatillisen johtajuuden on tarkoitus toteuttaa. (Harjula ym. 2004, 49–50.)

Kuntalain 1 §:n mukaan ”kunnan päätösvaltaa käyttää asukkaiden valitsema valtuusto”. Kunnan asukkaat valitsevat jäsenet kunnanvaltuustoon joka neljäs vuosi pidettävillä kunnallisvaaleilla. (Harjula ym. 2004, 56.) Kuntalain 13 §:n mukaan ”valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta”. Tämä konkretisoituu valtuuston hyväksymässä talousarviossa ja -suunnitelmassa, jossa kunnalle asetetaan toiminnalliset tavoitteet ja hyväksytään näiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot (Säilä, Hellen-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 33.) Kuntalain mukaan valtuuston tehtävänä on myös hyväksyä kunnan tilinpäätös, antaa vastuuvapaus sen tehneille viranhaltijoille sekä valita tilintarkastajat (Kuntalaki 365/1995, 13 §).

Kunnanhallituksen tehtävänä on vastata kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta. Se valmistelee ja toteuttaa valtuuston tekemät päätökset ja valvoo niiden laillisuutta. (Kuntalaki 365/1995, 23 §.) Kunnanhallitus toimii elimenä, joka huolehtii kunnan käytännön hallinnosta ja siihen kuuluvista tehtävistä ja niiden ohjauksesta, kuten laskentatoimesta, rahaliikenteestä, sisäisestä valvonnasta ja muusta talouden hoidon järjestämisestä. Se valvoo kunnan etua ja edustaa kuntaa sekä käyttää kunnan puhevaltaa. Kunnanhallituksen alaisuudessa toimivat lautakunnat, joiden tehtävänä on hoitaa valtuuston niille määrittämiä tehtäviä. Lautakunnista ainoastaan tarkastuslautakunta ja vaalilautakunnat ovat pakollisia kunnan organisaation elimiä. Muut lautakunnat valtuustolla on mahdollisuus päättää tarpeen mukaan. (Harjula ym. 2004, 57–60.) Kunnan hallintoa, talouden hoitoa ja muuta toimintaa johtaa valtuuston valitsema kun-

nanjohtaja tai pormestari. Kunnanjohtaja on virkasuhteessa kuntaan. Pormestari on kunnan luottamushenkilö, joka toimii kunnanhallituksen puheenjohtajana. (Kuntalaki 365/1995, 24§.)

2.3 Menojen ja tulojen rakenne

Yksi keskeinen ero yrityksen ja kunnan toiminnassa on tulorahoituksen erilaisuus. Kunnan toiminta on verorahoitteista ja yrityksen markkinarahoitteista. (Myllyntaus 2002, 15.) Perustuslain 121 §:n mukaan kunnalla on oikeus verottaa asukkaitaan ja kiinteistönomistajia alueellaan. Lisäksi sillä on oikeus saada osuus alueellaan toimivien yritysten tuloverosta ns. yhteisöverona. Verotulojen merkitys kunnan tulorahoituksessa on suuri, sillä noin puolet kunnan menoista katetaan verotuloilla. Toinen suuri tulorahoituksen erä kunnalle on valtion maksamat valtionosuudet. Valtionosuusjärjestelmän avulla valtio pyrkii turvaamaan mahdollisimman yhdenmukaisen palvelutason koko maassa. Käyttötalousmenoihin maksettavan valtionosuuden määrä koko kunnan tulorahoituksesta on noin 17 prosenttia. Vain viidesosa kunnan menoista katetaan palveluista perittävillä maksuilla. (Harjula ym. 2004, 87–89.)

Kunnan menoista noin puolet koostuu sosiaali- ja terveystoimen menoista ja noin neljäsosa opetus- ja kulttuuritoimen menoista. Muiden tehtävien osuus kokonaismenoista on noin viidennes. Rahoitustoimintaan liittyviä menoja ja muita menoja kokonaismenoista on noin 5 prosenttia. Näistä menoista runsaat puolet on henkilöstömenoja eli palkkoja ja niiden sivukuluja. Materiaalin ja palvelujen ostot muodostavat noin neljänneksen kunnan menoista. Kunnan investointimenot koostuvat palvelutuotannossa käytettävistä käyttöomaisuushyödykkeistä ja pääomasijoituksista tytäryhteisöihin ja kuntayhtymiin. Lisäksi merkittäviä kunnan investointimenoja ovat rakennukset sekä kiinteät rakennukset ja laitteet, kuten katu- ja johtoverkostot. (Björkwall ym. 2008, 18–19.)

3 KUNNAN TALOUSARVIOPROSESSI

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 230) toteavat, että ”budjetti on vuositason talousjohtamisen keskeisin instrumentti”. Hirvosen ja Nikulan (2009, 174) mukaan ”budjetti on apuväline tulevien tulojen ja menojen kartoittamisessa sekä talouden suunnittelussa”. Luomala ja Puumala (2010, 12) taas määrittelevät budjetin seuraavasti; ”budjetti on budjetointiprosessin tuloksena syntyvä asiakirja, jota valmisteltaessa ja hyväksyttäessä käytetään valtaa ja toimitaan poliittisesti. Hallipelto ym. (1992, 74) kuvaa kunnan budjettia sanoilla ”talousarvio on kunnanvaltuuston hyväksymä, kunnan muita viranomaisia sitova suunnitelma kunnan talouden hoitamisesta asianomaisena varainhoitovuonna”.

Kansainvälisesti yhteisöjen tulo- ja menoarviosta käytetään nimitystä budjetti. Kunta-alalla budjetista yleisimmin käytetään nimitystä talousarvio tai talous- ja toimintasuunnitelma. (Luomala & Puumala 2010, 11.) Talousarvion tehtävänä on toimia talouden ohjauksen kehyksenä. Valtuusto hyväksyy kunnan talousarvion, jonka raameissa toimielimet tekevät tarkemmin yksilöidyn käyttösuunnitelman. (Harjula ym. 2004, 99.) Talousarviossa on kyse ennakkoarviosta. Kyse ei kuitenkaan ole ennusteesta, vaan tahdonilmaisusta, jossa kunta selvittää, mihin tarkoitukseen se käytettävissä olevat varat tiettyinä aikoina haluaa kohdentaa. (Luomala & Puumala 2010, 15.)

3.1 Taloussuunnittelua koskevat säännökset

Kunnan talous- ja toimintasuunnitelmasta on säädetty kuntalain (365/95) 13 ja 65 pykälissä (Myllyntaus, Heinonen, Tyni, Suorto & Björkwall 2011, 7). Kuntalain 13 §:n mukaan valtuustolla on ylin päätäntävalta kunnan toiminnan ja talouden keskeisissä tavoitteissa sekä talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteissa. Saman pykälän mukaan valtuuston pitää hyväksyä kunnan talousarvio. Kuntalain 65 §:ssä säädetään talousarvion ja -suunnitelman rakenteesta ja sisällöstä sekä sen muuttamisesta, hyväksymisestä, sitovuudesta ja valmistelusta.

Kunnan taloussuunnitelma on laadittava vähintään kolmeksi vuodeksi. Suunnittelu-kauden ensimmäisestä vuodesta käytetään nimitystä talousarvio. Talousarvion valmistelusta vastaa kunnanhallitus apunaan eri tehtäväalueiden toimielimet. Valtuuston on hyväksyttävä kunnan talousarvio talousarviovuotta edeltävän vuoden loppuun mennessä. (Myllyntaus ym. 2011, 7.) Taloussuunnittelussa kunnan pitää ottaa kantaa siihen, miten se aikoo rahoittaa suunnittelukaudella sille määrätty tehtävät (Säilä ym. 2008, 34). Tässä suunnittelussa kuntaa sitoo alijäämän kattamisvelvollisuus, jonka mukaan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden kuluessa, mikäli talousarviovuosi suunnittelussa on alijäämäinen. Mikäli alijäämää ei suunnittelukaudella pystytä kattamaan, pitää taloussuunnitelmaan laatia toimenpideohjelma, jonka avulla kattamaton alijäämä katetaan. (KuntaL 65,3 §.) Kuntalain (68 §, 87i § ja 87j §) mukaan talousarvion rakenteen pitää olla yhteneväinen kirjanpidon kanssa. Tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpidosta pitää pystyä seuraamaan toteutuneiden ja budjetoitujen euromäärien erotusta. Kuntalain 65.4 §:n mukaan kunnan talousarviossa tulee olla erilliset osat käyttötaloudelle, tuloslaskelmalle, investoinneille ja rahoitukselle. Taloudenhoitoa koskeviin määräyksiin otetaan kantaa myös valtuuston hyväksymässä kunnan hallintosäännössä. (Myllyntaus ym. 2011, 7-8.)

3.2 Taloussuunnittelun tehtävät ja tavoitteet

Talousarvio ja -suunnitelma on kuvaus siitä, mihin suuntaan kunnan talouden arvioidaan kehittyvän. Sen tehtävänä on toimia talouden toiminnallisena ohjauksena tavoitteiden saavuttamiseksi. Taloussuunnittelun tavoitteena ovat kestävä kehitys ja vakaa talous, joiden saavuttaminen tulee suunnitella kunnan voimavarojen mukaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa kunnan eri toiminnoille määritetään tavoitteet ja asetetaan määrärahat ja tuloarviot, joiden puitteissa tavoitteeseen tulee pyrkiä. (Säilä ym. 2008, 33–34.) Asetetut määrärahat ja tuloarviot ovat talousarviovuoden osalta toimintaa sitovia tavoitteita, joten taloussuunnittelussa on otettava kantaa myös siihen,

miten asetetut tavoitteet suunnitelluilla varoilla rahoitetaan (Myllyntaus ym. 2011, 10). Tästä talouden ja toiminnan mallista käytetään nimitystä tulosohtausmalli.

Tulosohtausmallissa ylintä valtaa käyttävä elin määrää talouden tavoitteet ja raamit ja toimeenpanoelimet päättävät toimintatavoista tavoitteiden saavuttamiseksi annettussa raamissa. (Säilä ym. 2008, 34.)

Kuntalain 13 ja 65.2 pykälien mukaan valtuuston asettamat tavoitteet jaotellaan toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. Toiminnallisten tavoitteiden tarkoituksena on ohjata toimintaa ja taloudellisten tavoitteiden tarkoituksena on ohjata rahoitusta ja resurssienjakoa. (Myllyntaus 2002, 54–55.) Nämä tavoitteet voidaan edelleen jakaa kolmeen luokkaan: strategisiin-, vaikuttavuus- ja tuotantotavoitteisiin. *Strategiset tavoitteet* ovat kunnan tai sen tehtäväalueen asemaan, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskevia tavoitteita. Asemaa ja alueellista kehittämistä koskevat tavoitteet ovat kunnan visio siitä, millaisena seudullisena, maakunnallisena tai valtakunnallisena keskuksena se itsensä haluaa nähdä. Väestöä koskevat tavoitteet ovat kuntalaisten hyvinvointiin liittyviä asioita, kuten työllisyyden parantaminen ja koulutustason kohottaminen. Kokonaistaloutta koskevilla tavoitteilla tarkoitetaan kunnan tulorahoituksen riittävyyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta. *Vaikuttavuustavoitteet* ovat tehtäväkohtaisia palvelutavoitteita. Niiden avulla mitataan miten palvelun aikaansaama muutos vaikuttaa asiakkaan hyvinvointiin. Tavoitellut muutokset voivat olla esim. suoritettujen tutkintojen määrä tai asiakkaan selviytyminen avohoidossa laitoshoidon sijaan. Vaikuttavuutta voidaan mitata mm. asiakastyytyväisyytenä tai palvelun saatavuutena. *Tuotantotavoitteita* ovat tuotannontekijöiden ja palvelusuoritteiden määrään ja laatuun asetetut tavoitteet. Määrätavoitteella määritetään, miten paljon suoritteita tai tuotteita tulee tuottaa tietyllä aikavälillä. Laatuavoitetta verrataan yleensä laatukriteeristöön, jossa alin tavoitearvo on lain säätämä vähimmäistaso. (Björkwall ym. 2008, 48; Myllyntaus ym. 2011, 11; Säilä ym. 2008, 98–99.) Kuviossa 1 on havainnollistettu tekstissä mainittujen tavoitteiden luokittelu.

KOHDELUOKITUS: MIHIN TAVOITE KOHDISTUU?			
Päätöstaso: Kuka tavoitteesta päättää?	Kunnan tai tehtäväalueen asemaa, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet	Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet	Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet
Strategiset tavoitteet • Valtuusto • Lautakunta	• Visiot • Palvelustrategiat • Tuloperusteita koskevat tavoitteet • Talouden tasapaino- tavoitteet • Maapolitiikkatavoitteet	• Palvelutaso- ja palvelukykytavoitteet • Priorisointitavoitteet	• Uus- ja laajennus- investointitavoitteet • Sijoitustavoitteet tytär-yhteisöihin • Henkilöstöpoliittiset tavoitteet
Operatiiviset tavoitteet • Johtokunta • Toimialajohto		• Asiakastytytyväisyys- tavoitteet	• Tuotanto- ja järjestämis- prosessia koskevat tavoitteet • Korvausinvestointeja koskevat tavoitteet

Kuvio 1. Taloussuunnitelman tavoiteluokitus ja tavoitteista päättäminen (Myllyntaus ym. 2011, 11)

3.3 Tavoitteiden mitattavuusvaatimus ja mittarit

Talousarviossa ja -suunnitelmassa asetetut tavoitteet pitää pystyä mittaamaan määrällisesti tai laadullisesti. Mitattavuudella tässä tarkoitetaan sitä, että tavoite ja sen toteutuminen tai toteutumisaste osoitetaan numeerisesti tai muulla arviointitavalla. Toiminnan tuotosta tai sen vaikuttavuutta mitataan määrällisellä mittarilla, kun taas itse toimintaprosessin mittaamisessa sovelletaan usein laadullista mittaamista. Tällaisella ns. tulostittaristoon perustuvalla tavoiteasettelulla pyritään yleensä toiminnan kehittämiseen ja laadun parantamiseen. Mittarit pyritäänkin valitsemaan siten, että ne mahdollisimman hyvin vastaavat kunnan toiminta-ajatusta ja sen toteuttamiseen tähtäävää strategiaa. Niiden tulisiakin konkretisoida kunnan ja sen eri tehtävien palveluvisiona ja strategioita kaikista olennaisista näkökulmista. (Myllyntaus ym. 2011, 12; Myllyntaus 2002, 52–53.)

Talousarvioon ja -suunnitelmaan tulee valita sellaisia mittareita, joiden antamia tuloksia voidaan käyttää apuna kunnan päätöksenteossa. Mittareille asetettuja vaatimuksia ovat olennaisuus, pätevyys, luotettavuus ja edullisuus. Olennaisuudella tarkoitetaan sitä, että mitatulla tuloksella tulee olla olennainen merkitys kunnan toimin-

nan kannalta. Mittarin pätevyydellä tarkoitetaan sitä, että se mittaa asiaa, jota sen on tarkoituskin mitata. Esimerkiksi vertailtaessa eri kuntien terveydenhuollon kustannuksia keskenään, mittarina ei ole järkevää käyttää yksikkökustannusta per asukas, sillä erot väestörakenteessa saattavat vaikuttavat kustannuksiin enemmän kuin erot toimintatavassa. Parempi mittari tässä olisi esimerkiksi hoidettujen potilaiden määrä. Mittarin luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että mittarin tulisi toistuvissa mittauksissa antaa samanlaisia arvoja, mikäli mittauskohteessa ei ole tapahtunut muutosta. Mittarin edullisuudella tarkoitetaan mittauksella saadun arvon hintaa. Toisin sanoen, onko mittauksella saatu arvo hintansa ”väärsti”? (Myllyntaus 2002, 62–63.)

Kunnan strategiset tavoitteet kuvailtiin kappaleessa 3.2. Siinä tavoitteet ryhmiteltiin kunnan tehtäväalueen asemaa, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskeviin tavoitteisiin. Asemaa ja aluetta koskevia tavoitteita voidaan mitata esimerkiksi kunnassa sijaitsevien yritysten lukumäärällä. Tässä mittarissa asetetaan määrällinen tavoitearvo, jolloin toteutumisseuranta voidaan perustaa määrälliseen tietoon. Vaikuttavuustavoitteet määriteltiin luvussa 3.2. tehtäväkohtaisiksi palvelutavoitteiksi, joissa vaikutusta käsiteltiin asiakkaan näkökulmasta. Vaikuttavuustavoitteiden mittareita ovat asiakaskyselyyn perustuvat laadulliset mittarit. Vaikuttavuustavoitteita voidaan mitata myös määrällisellä mittarilla. Tällöin mittauksen tuloksena on esimerkiksi työllistyneiden määrä tai tutkinnon suorittaneiden määrä. Tuotantotavoitteet, jotka myös kappaleessa 3.2. kuvailtiin, ovat tuotannontekijöiden ja palvelusuoritteiden määrään ja laatuun asetettuja tavoitteita. Tässä mittauskohteena ovat tuotantoprosessin panokset ja tuotokset. Mittaus tehdään kappale- ja rahamäärinä tai näistä muodostettuina tunnuslukuina. Mittareita ovat tuotannontekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät ja saadut tunnusluvut suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset ja tuottavuutta kuvaavat tunnusluvut. (Myllyntaus 2002, 65–67.)

3.4 Talousarvion rakenne

Talousarvion ja -suunnitelman pitää kuntalain mukaan noudattaa tiettyä rakennetta. Säännöksen mukaan siinä tulee olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa (kuvio 2). Rakenteen tarkoituksena on helpottaa talouden suunnitte-

lun eri tehtäviä, joita ovat palvelutoiminnan tavoitteiden asettaminen, resurssien jako ja toiminnan rahoitus. (Myllyntaus 2002, 37–38.)

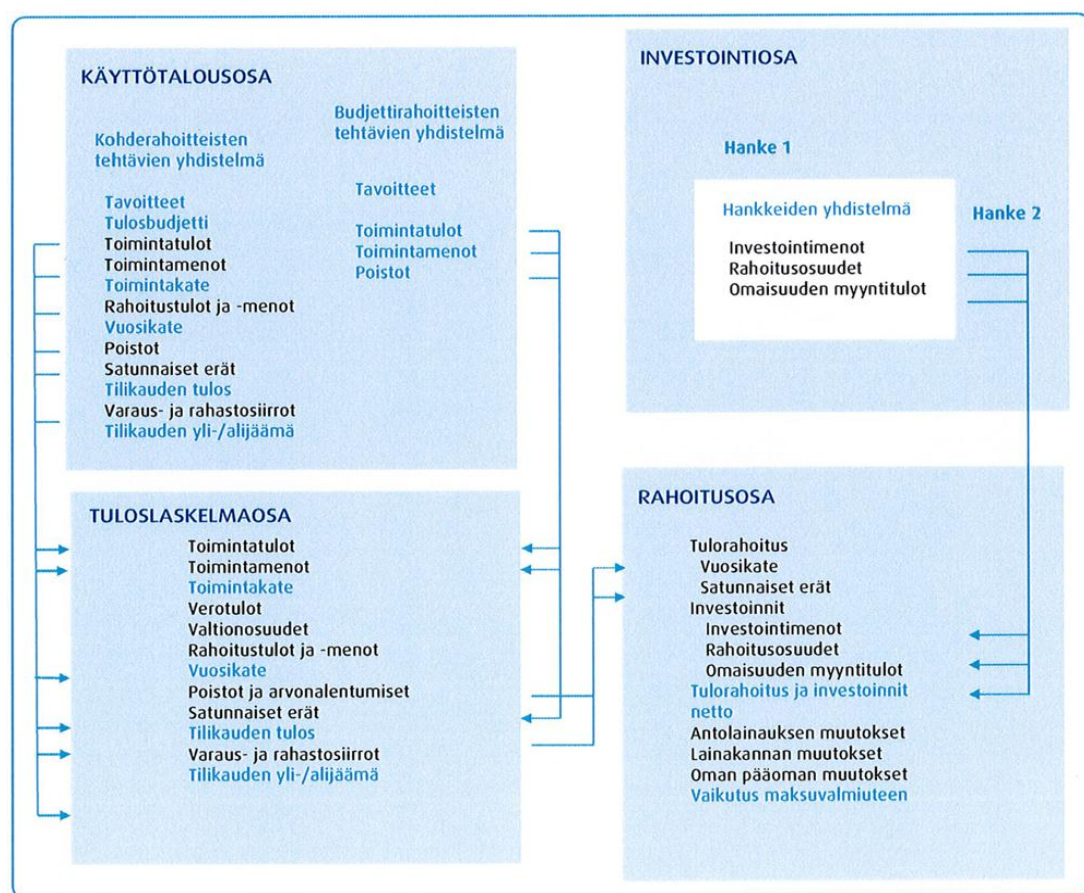
Käyttötalousosa käsittää palvelutavoitteet ja niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Palvelusuunnitelmassa esitetään kuntalaisten hyvinvointia koskevat tavoitteet. Lähtökohtaisesti nämä tavoitteet ovat valtuuston hyväksymiä ja valtuustoon nähden sitovia. Sitovuudella tarkoitetaan sitä, että mikäli määräraha ylitetään, pitää sille hakea lisämäärärahaa valtuustolta. Lisäksi käyttötalousosassa määritellään keinot tavoitteiden saavuttamiseen ja mittarit, joilla saavutettavuutta mitataan. Käyttötalousosan perusteluissa selvitetään toiminnan painopisteitä ja kehittämistarpeita sekä arvioidaan voimavarojen riittävyyttä. Lisäksi käyttötalousosassa esitetään määräraha tehtävän suorittamisesta aiheutuvista menoista ja tuloarvio tehtävän luovuttamisesta saatavista tuloista. ”Määräraha on valtuuston toimielimelle antama euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuus varojen käyttämiseen”. Määrärahat ja tuloarviot voidaan talousarviossa määrätä joko brutto- tai nettositoviksi. Bruttositovuudessa menot ja tulot budjetoidaan erikseen. Nettositovuudessa valtuusto myöntää määrärahan tai tuloarvion toimintakatteelle eli tulojen ja menojen erotukselle. (Myllyntaus ym. 2011, 16, 17, 21, 23, 56–57.)

Tuloslaskelmaosan tehtävänä on osoittaa tulorahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin. Toisin sanoen se osoittaa miten tulorahoitus riittää käyttömenojen ja poistojen kattamiseen. Tuloslaskelmaosa laaditaan vähennyslaskukaavan mukaiseen muotoon, jossa toimintatuloista vähennetään toimintamenot, jolloin välituloksena saadaan toimintakate. Toimintakatteeseen taas lisätään verotulot, valtionosuudet ja rahoitustulot sekä vähennetään rahoitusmenot, jolloin välituloksena saadaan vuosikate. Tuloslaskelmaosan tilikauden tulos -rivillä on huomioitu myös poistojen ja satunnaisten erien vaikutus tulokseen. (Myllyntaus ym. 2011, 36–37.)

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kokonaiskustannusarviot ja rahoitusosuudet sekä niiden jaksottuminen suunnitteluvuosille. Investointimenoina budjetoidaan kunnanvaltuuston hyväksymän pienhankintarajan ylittävät investoinnit. Rajan alle jäävät hankinnat budjetoidaan käyttötalousmenoina. Investointimenoilla tarkoitetaan pitkävaikutteisten hankintojen, kuten rakennusten,

kiinteiden rakenteiden ja laitteiden, osakkeiden ym. hankintaa. Näihin hankintoihin kohdistuvaa rahoitusosuutta ja muuta tuloa käsitellään investointitulona, kuten myös käyttöomaisuuden myyntiä. Investointimenot ja -tulot ovat taseeseen aktivoitavia eriä, joiden tulosvaikutus syntyy poistojen kautta. Investointiosassa valtuusto hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot hankekohtaisesti. Investointiosasta on käytävä ilmi, mikä on sen sitovuustaso valtuustoon nähden. (Myllyntaus ym. 2011, 45–47.)

Rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Se osoittaa yhteenvedona rahan lähteet ja käytön. Myös rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa. Välisummana esitetään toiminnan ja investointien rahavirta, joka osoittaa miten investoinnit tullaan rahoittamaan. Tämän ja rahoituksen rahavirran yhteenlaskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen. Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut. (Myllyntaus ym. 2011, 47.)



Kuvio 2. Kunnan talousarvio- ja suunnitelmarakenne (Myllyntaus ym. 2011, 17)

3.5 Talousarvion laadintaperiaatteet

Kunnan taloussuunnittelussa pitää ottaa huomioon seuraavat laadintaperiaatteet: tasapainoperiaate, brutto- ja nettoperiaate, suorite- ja realisointiperiaate, täydellisyysperiaate ja kehysbudjetoointiperiaate.

Kuten aiemmin luvussa 3.1 todettiin, kuntalaki velvoittaa kuntaa huolehtimaan rahojen riittävydestä ja maksuvalmiuden ylläpitämisestä. Sen mukaan kunnan tulee suunnitella toimintansa siten, että varat sen hoitamiseen riittävät. Mikäli edellisten tai kuluven tilikauden tulos on tappiollinen, pitää taloussuunnitelmassa esittää toimenpiteet sen kattamiseksi. Tätä kutsutaan talousarvion tasapainoperiaateeksi. Saman periaatteen mukaan kunnan ei myöskään tule tehdä sitoumuksia, joihin mahdollisesti kohdistuvien riskien hoitamiseen sillä ei ole resursseja. (Harjula ym. 2004, 99.) Vuonna 2006 kuntalaissa tasapainoperiaatetta tiukennettiin ehdottomalla tasapainovaatimuksella, jonka mukaan alijäämä tulee kattaa enintään neljässä vuodessa. Mikäli alijäämää ei tässä suunnitelma-ajassa saada katettua, pitää asiasta laatia erillinen yksilöity toimenpideohjelma. Muutoksen taustalla on tarve selkeyttää ja täsmentää kunnan talouden tasapainosäätelyä. (Huittisten kaupungin www-sivut 2013.)

Myös brutto- ja nettoperiaatetta sivuttiin hieman luvussa 3.4. Bruttoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että menot ja tulot budjetoidaan erikseen omina määrärahoinaan ja tuloarvioinaan. Pääasiallisesti veroilla rahoitettavat tehtävät on tarkoituksenmukaista budjetoida bruttoperiaatteella. Myös tehtävät, joissa menot eivät ole sidoksissa niihin kohdistuviin tuloihin, bruttoperiaate on soveltuvin. Nettoperiaatteella budjetoitaessa kunnan valtuusto päättää määrärahan tulojen ja menojen erotukselle. Nettoperiaate soveltuu parhaiten tehtäviin, joissa menot pääasiallisesti pyritään kattamaan palveluista saatavilla maksu- ja myyntituloilla. (Myllyntaus ym. 2011, 16.)

Suoriteperiaatteella talousarvion laadinnassa tarkoitetaan sitä, että menoina talousarvioon otetaan vain talousarviovuoden aikana tapahtuvaksi arvioitavat menot. Vastavasti talousarvioon otetaan huomioon vain talousarviovuoden aikana kertyvät tulot. Tällöin on kyse talousarvion realisointiperiaatteesta. Periaatteena on jaksottaa tilikauden aikana vastaanotettujen tuotannontekijöiden aiheuttamat menot ja tilikauden

aikana luovutettujen tuotannontekijöiden tulot oikealle talousarviovuodelle. (Myllyntaus ym. 2011, 16.)

Täydellisyysperiaate edellyttää, että kunnan talousarvioon on otettava mukaan kokonaisuudessaan kaikki rahan käyttöön vaikuttavat asiat ja vastaavasti kaikki rahanlähteet, joista tuloa arvioidaan saatavan. Täten kaikki tiedossa olevat menot ja tulot on otettava mukaan talousarvioon. Tämä tarkoittaa sitä, että myös kunnan eri yksiköiden väliset sisäiset ostot ja myynnit tulee budjetoida. Kehysbudjetointiperiaatteen mukaisesti valtuusto päättää missä määrin määräraha jaetaan kunnan eri tehtäville. Määrärahaossa on otettava kuitenkin huomioon, että jako tapahtuu tehtäville asetettujen tavoitteiden suhteessa. Toisin sanoen määrärahalla pitää pystyä kattamaan tehtävälle asetetut tavoitteet. (Björkwall ym. 2008, 51.)

3.6 Budjetti- ja kohderahoitteinen tehtävä

Kuntien palvelutehtävät voidaan rahoitustavan perusteella jakaa budjettirahoitteisiin ja kohderahoitteisiin tehtäviin. Nämä budjetointikäytännöt poikkeavat lähtökohtaisesti toisistaan. Se kumpaa käytäntöä noudatetaan, riippuu siitä, rahoitetaanko toiminnon menot yleiskatteisella määrärahalla vai toiminnasta saatavilla tuloilla. (Myllyntaus ym. 2011, 20.) Kohderahoituksella tarkoitetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saatua maksu- ja myyntituloa, tai muuta korvausta. Budjettirahoituksella tarkoitetaan jäljelle jäävää rahoitustarvetta, kun kustannuksista vähennetään kohderahoituksen osuus. (Tyni, Myllyntaus & Suorto 2012, 214.)

Budjettirahoitteinen tehtävä rahoitetaan valtuuston myöntämällä määrärahalla. Tässä määrärahan lähteenä on ensisijaisesti jokin yleiskatteinen rahoitus, kuten esim. kuntien verotulot ja valtionosuudet, tai jokin muu sellainen rahoitus, jota ei säännöksin tai sopimuksin ole kohdennettu jonkin tietyn tehtävän rahoittamiseen. Budjettirahoitteinen tehtävä voi olla joko pelkästään palvelun tilaaja tai sekä palvelun tilaaja että tuottaja. Budjettirahoitteisen tehtävän palvelusuunnitelma on valtuustoon nähden sitova sen asettamien tavoitteiden osalta. Määrärahat ja tuloarviot taas sidotaan asetettuihin

tavoitteisiin ja ovat näin valtuustoon nähden sitovia eriä. (Myllyntaus ym. 2011, 20-21.)

Kohderahoitteisella tehtävällä tarkoitetaan tehtäviä, jotka rahoitetaan pääosin luovutetusta palvelusta saaduilla tuloilla tai tehtäviin saaduilla avustuksilla tai muilla korvauksilla. Kohderahoitteiset tehtävät ovat tuottajatehtäviä, jotka on sidottu käyttötalouden osalta ensisijaisesti tuloarvioin kunnan talousarvioon, tai jotka ovat kokonaan erillään kunnan talousarviosta. Tällaisia talousarviosidonnaisia tehtäviä ovat mm. kuntien toimintaan sisältyvät tase-yksiköt. Kunnan talousarviosta erillään olevia tuottajayksiköitä ovat kunnan liikelaitokset. Aivan kuten budjettirahoitteisen tehtävän, myös kohderahoitteisen tehtävän palvelusuunnitelma on valtuustoon nähden sitova niiden asetettujen tavoitteiden osalta, jotka valtuusto on hyväksynyt. Kohderahoitteisen tehtävän budjetoinnissa sovelletaan nettoperiaatetta. Nettoyksiköissä ja muissa taseyksiköissä valtuustoon nähden sitova erä on tilikauden tulos. Mikäli muussa taseyksikössä budjetoidaan poistoero- ja varaussiirtoja, myös nämä erät ovat valtuustoon nähden sitovia. (Myllyntaus ym. 2011, 20, 35–36.) ”Liikelaitosta sitovia menoja ja tuloeria kunnan talousarviossa ovat korvaus kunnan sijoittamasta pääomasta, kunnan toiminta-avustus kunnalliselle liikelaitokselle sekä kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus kunnalle” (Kuntalaki 365/1995, 87e§). Kohderahoitteista budjetointia sisältyy myös kunnan budjettirahoitteisiin tehtäviin. Tällaisista tehtävistä esimerkkinä voisin mainita esim. EU-rahoitteiset tehtävät, joiden kustannukset katetaan saadulla avustuksella. Kunnan palvelutuotannosta kohderahoitteisia tehtäviä ovat palvelut, joiden luovutus on markkinaperusteista (liiketoiminta), lakisääteistä tai sopimusperusteista (Myllyntaus ym. 2011, 20). Markkinaperusteisena tehtävänä mieleeni tulevat kuntien omistamat liikelaitokset. Sopimusperäisistä tehtävistä mainittakoon Paras-hankkeen velvoittamat erilaiset kuntien väliset yhteistyömallien mukanaan tuomat tehtävät.

3.7 Suoritebudjetointi ja ylivuotinen budjetointi

Perinteiselle määrärahabudjetoinnille on kunnissa alettu hakea kehittämisvaihtoehtoja. Yksi tällainen budjetoinnin vaihtoehto on suoritebudjetointi. Suoritebudjetoinnissa lähtökohtana ovat suoritteet, jotka toiminnolla halutaan saada aikaan. (Oulasvirta & Aronen 2012, 7-8.) Suoritebudjetoinnissa suoritteelle lasketaan hinta, joka muodostuu kertomalla suoritteen arvioidut kokonaiskustannukset arvioidulla suoritemäärällä. Suoritebudjetoinnissa keskeistä on tuotteistaminen, sillä ilman tuotteita ja hintoja ei voi olla suoritteita. Tuotteita kuntapalveluissa ovat myytävät palvelut. Esimerkiksi päivähoidossa tuotteita voivat olla alle 3-vuotiaiden ja yli 3-vuotiaiden kokopäiväinen hoito päiväkodissa. (Pokki, Ekroos & Kauhanen 2012, 44–45.)

Suoriteperusteisen budjetoinnin pääajatus on, että rahoitus saadaan tehdyn työn perusteella, eikä etukäteen arvioitujen määrärahojen perusteella. Esimerkiksi päivähoidossa rahoitus saadaan hoidettujen lasten määrän perusteella. Puhtaassa muodossa tämä budjetointitapa merkitsisi liukuvaa budjetointia, jossa tuotannon lisäykset tuottaisivat automaattisesti tuottajalle lisää tuloja. Käytännössä tämä budjetointitapa on usein rahoitusraameihin rajoitettua suoritebudjetointia, jossa valtuuston päättämät toiminnalliset tavoitteet ovat sitovia. Tämä kuitenkin edellyttää, että sitovien toiminnallisten tavoitteiden saavuttaminen on mahdollista annetuilla määrärahoilla. Mikäli toimintavuoden aikana näiden välillä ilmenee ristiriitaa, on valtuuston muutettava talousarvion määrärahoja ja/tai sitovia toiminnallisia tavoitteita. Kyse on ns. joustavasta budjetoinnista, jossa määrärahoja ja toiminnallisia tavoitteita sopeutetaan tarvittaessa toisiinsa talousarvion muutoksilla toimintavuoden aikana. (Oulasvirta & Aronen 2012, 16, 31.) Suoriteperusteisessa budjetoinnissa keskeisenä elementtinä on suorite- ja laatutavoitteiden saavuttamisen ja ylittämisen palkitseminen. Palkitseminen nähdään reittinä parempaan työhyvinvointiin ja tuottavuuteen. (Pokki ym. 2012, 59.)

Positiivista suoriteperusteisessa budjetoinnissa on se, että alibudjetoinnin mahdollisuus vähenee, koska tarvittavat määrärahat joudutaan laskemaan läpinäkyvästi. Suoritebudjetoinnin mallissa myös päätöksenteko on läpinäkyvämpää ja ymmärrettävämpää, sillä budjetoinnissa voidaan heti nähdä mihin suoritteisiin ja millä hinnalla

rahat kuluvat. (Pokki ym. 2012, 44.) Ongelman suoritebudjetoinnissa aiheuttaa lopputuloksen arviointi. Esimerkiksi suoritteena tietty leikkaustoimenpide on helposti määriteltävissä, mutta vaikeammin määriteltävä on varsinainen lopputulos vaikutuksineen, kuten tässä tapauksessa parantunut potilas. Suoriteperusteinen budjetointi kannustaa kustannustehokkuuteen, mutta toisaalta myös tuotannon lisäämiseen. Vaarana tässä piilee se tosiasia, että määrää kasvatetaan laadun kustannuksella. (Oulasvirta & Aronen 2012, 8, 16.)

Budjetointikäytännön ei tarvitse olla puhtaasti jotain tiettyä budjetointimallia seuraavaa, vaan se voi olla yhdistelmä useammasta eri budjetointimallista. Kyseessä ei ole joko-tai –valintatilanne, vaan erilaisten mallien piirteitä voidaan soveltaa osin yhtäaikaaisesti ja osin päällekkäin (Oulasvirta & Aronen 2012, 7). Nettobudjetoiduissa yksiköissä voidaan hyvin soveltaa myös ylivuotista budjetointimallia. Ylivuotisessa budjetoinnissa yksikkö palkitaan tilinpäätöksen positiivisesta poikkeamasta talousarvioon nähden. Positiivinen poikkeama on kyseessä, kun toimintakate on suurempi kuin talousarviossa. Tällöin yksikkö saa osan ylijäämästä määrätyillä edellytyksillä käytettäväkseen seuraavan vuoden budjetissa. Valtion budjettitaloudessa samaa asiaa ajaa siirtomääräraha. Siinä määräraha on paitsi nettomääräraha myös kaksivuotinen siirtomääräraha. Tämän johdosta vuoden lopussa käyttämätöntä määrärahaa ei ”väkisin” tarvitse tuhlaa, vaan se siirtyy seuraavalle vuodelle käytettäväksi. (Oulasvirta & Aronen 2012, 21.) Siirtomääräraha ei kunnallistaloudessa ole mahdollinen, mutta ylivuotinen budjetointi on. Tämä budjetointimalli vähentäisi kunnissakin nyt niin yleistä ns. tilinpäätösosto –käytäntöä. Lisäksi se kannustaisi yksiköitä taloudelliseen ja tuottavaan toimintaan.

3.8 Talousarvioprosessin eteneminen

Kunnan talousarvioprosessi on joka vuosi saman sisältöisenä toistuva prosessi, joka käynnistyy yleensä budjettikehyksen asettamisella ja päättyy tilinpäätöksen hyväk-

symiseen talousarviovuotta seuraavana keväänä (Luomala & Puumala 2010, 20). Prosessiin osallistuvat kaikki ne kunnan toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, jotka ovat tulosvastuussa kunnan tavoitteiden toteutumisesta ja niihin käytettävien määrärahojen käytöstä (Myllyntaus ym. 2011, 61). Talousarvioprosessin lopputuloksena syntyy kunnan talousarvio ja –suunnitelma, jotka molemmat valmistuvat tässä prosessissa samanaikaisesti (Harjula ym. 2004, 95). Talousarvioprosessia velvoittavat säännökset on koottu kuntalain 13 ja 65 pykäliin.

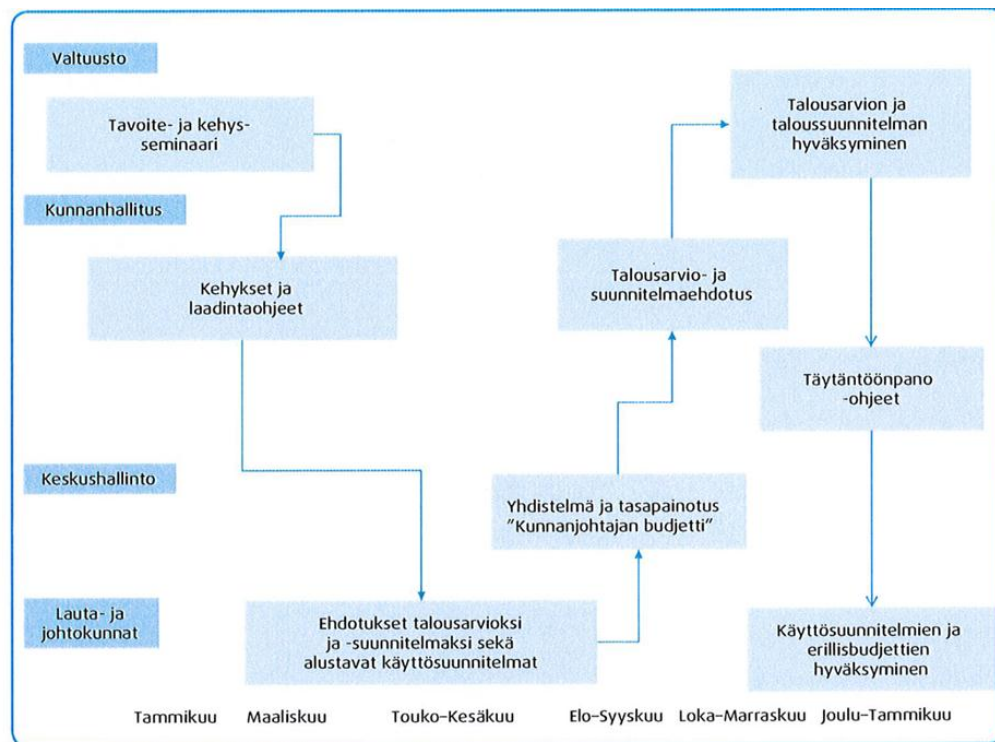
Talousarvioprosessin aloittaa yleensä vuoden alussa pidettävä valtuuston tavoite- ja kehysseminaari. Tässä ns. iltakoulussa käydään läpi kunnan toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä selvitetään sen tämän hetkinen taloudellinen tila. Pohjan budjetoinnille ja tavoitteiden asettamiselle luovat kunnan palvelustrategiaan perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat, jotka valtuusto hyväksyy. Palvelustrategia ja –suunnitelmat perustuvat palvelutarpeiden muutosten huomioimiseen ja kunnan resurssien kartoittamiseen. On tärkeää suunnitella, miten kunnan voimavarat tulevaisuudessa riittävät mahdollisesti muuttuvien palvelutarpeiden järjestämiseen. Kehysseminaarin jälkeen talousarviovuotta edeltävänä keväänä kunnanhallitus antaa toimielimille talousarvion ja -suunnitelman laadintaohjeen. Ohjeessa kunnanhallitus asettaa toimiala- tai tehtäväkohtaisesti kehykset menoille ja tuloille, joiden puitteissa budjetti tulee laatia. Kehykset perustuvat palvelustrategian ja -suunnitelman lisäksi kuluvan vuoden tilinpäätösarvioon, sekä edellisen vuoden tilinpäätökseen ja kuluvan vuoden talousarvioon. Näiden raamien lisäksi ohjeessa arvioidaan merkittävimmät meno- ja tulolajien muutokset. Kunnassa verotulot ja niiden muutoksen arviointi ovat tulorahoituksen yksi tärkeimmistä raameista. Lisäksi laadintaohjeessa kunnanhallitus ottaa kantaa talousarvion laadinta-aikatauluun, rakenteeseen ja sitovien erien yhtenäiseen esittämistapaan. (Harjula ym. 2004, 96; Myllyntaus ym. 2011, 61–62.)

Kunnanhallituksen antamien kehysten ja ohjeiden mukaisesti toimielimet tekevät toimialueensa talousarvioehdotukset, jotka laaditaan yleensä ennen kesälomakauden alkamista. Arviot rakentuvat alustavien tehtäväkohtaisten käyttösuunnitelmien pohjalta. Keskushallinnossa nämä ehdotukset kootaan yhteen, koko kuntaa koskevaksi talousarvioksi ja –suunnitelmaksi. Tämä tapahtuu yleensä kesälomien jälkeen alkusyksystä. Mikäli toimielimet eivät suunnittelussaan ole pysyneet annetuissa raameissa, tai jos raamien antamisen jälkeen toiminnan ja talouden perusteet ovat olen-

naisesti muuttuneet, valmistelee keskushallinto kunnanhallitukselle tai kunnan taloussuunnittelusta vastaavalle jaostolle tasapainotusehdotuksen. Ehdotuksesta käytetään usein myös nimitystä kunnanjohtajan budjettiesitys. Usein syynä tasapainotusehdotukseen on valtiovallan ratkaisut kuntien vero- ja valtionosuustuloihin. (Harjula ym. 2004, 96; Myllyntaus ym. 2004, 62.)

Kunnanhallituksen käsittelyn jälkeen talousarvio ja –suunnitelma menee kunnanvaltuuston käsiteltäväksi. Kunnan on ilmoitettava valtiolle talousarviovuoden kunnallisveron veroprosentit viimeistään marraskuun 17. päivään mennessä. Tästä johtuen kunnanhallituksen ehdoton takaraja talousarvioesityksestä valtuustolle on edellä mainittu päivämäärä. Valtuuston on hyväksyttävä talousarvio ja -suunnitelma laadintavuoden loppuun mennessä. Mikäli talousarviota ei valtuuston ensimmäisessä käsittelyssä hyväksytä tai siihen halutaan tehdä muutoksia, palautuu se kunnanhallitukselle uudelleen käsiteltäväksi. Näin voi käydä useamminkin, sillä valtuuston käsittelykertoja ei määritetä laissa. Talousarvion ja –suunnitelman hyväksyminen edellyttää valtuuston yksinkertaista enemmistöä. (Myllyntaus ym. 2011, 63.)

Kun valtuusto on hyväksynyt talousarvion, menee se lauta- ja johtokuntien käsittelyyn. Kunnanhallitus antaa täytäntöönpano-ohjeet, joiden pohjalta talousarvio lauta- ja johtokunnissa muokataan käyttösuunnitelmiksi. Käyttösuunnitelmissa toimielimet ja toimialajohto jakavat talousarvion määrärahat ja tuloarviot pienempiin tehtäväkohtaisiin osakokonaisuuksiin. Käyttösuunnitelman hyväksyy tehtävästä tulosvastuussa oleva toimielin. (Myllyntaus ym. 2011, 63.) Käyttösuunnitelmat hyväksytään yleensä talousarviovuoden alussa. Kuviossa 3 on havainnollistettu kunnan talousarvioprosessin eteneminen vuositason tasolla.



Kuvio 3. Kunnan talousarvion ja – suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi (Myllyntaus ym. 2011, 61)

4 KAARINAN KAUPUNKI

Kaarina on n. 31 000 asukkaan kaupunki Varsinais-Suomessa. Sen naapurikuntia ovat Turku, Paimio, Parainen, Lieto ja Sauvo. Nimensä kaupunki on saanut Pyhästä Katariinasta, joka kärsi marttyyrikuoleman 300-luvun alussa. Asiakirjoissa Kaarinas-ta on ensimmäinen maininta vuodelta 1309. Kuntana Kaarina on toiminut 6.2.1869 lähtien ja kaupunkina vuodesta 1993. (Kaarinan kaupungin www-sivut 2013.)

Kaarinan kaupungin toimintaa ohjaavat arvot ovat: asiakas- ja asukaslähtöisyys, avoimuus, rohkeus ja oikeudenmukaisuus. Sen olemassaoloa kuvaava toiminta-ajatus

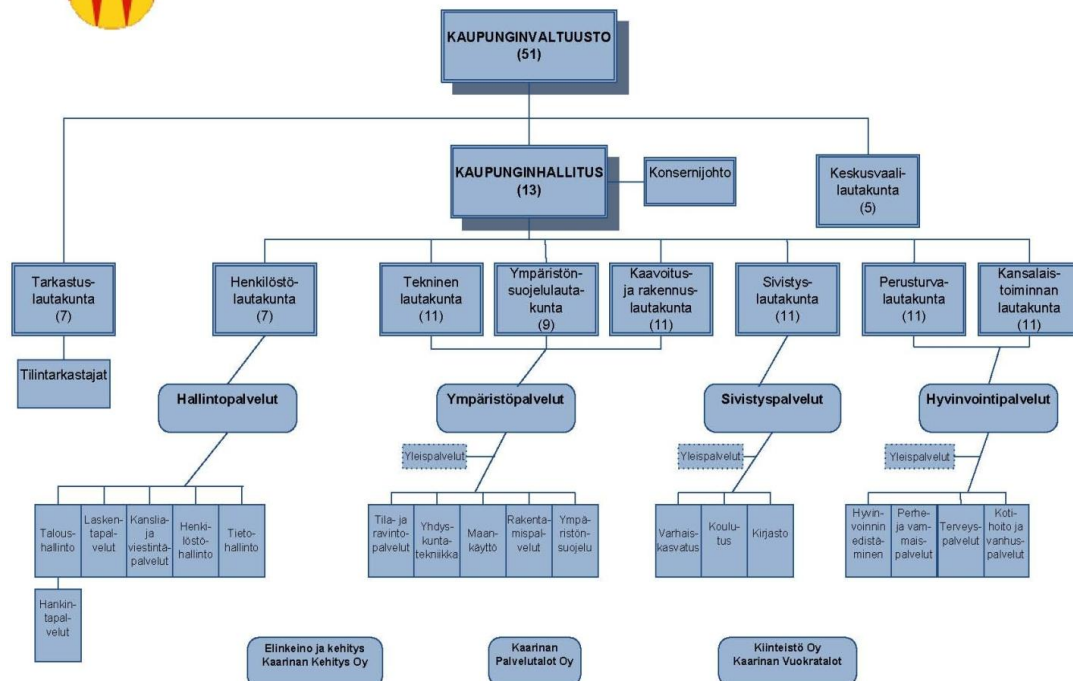
on; ”Tarjota kaarinalaisten hyvinvointia edistävät, hyvät kunnalliset palvelut tasapuolisesti ja oikea-aikaisesti. Tukea kaarinalaisten omatoimisuutta ja mahdollistaa arjen sujuvuuden sekä turvallisen huomisen asukkaille ja yrityksille. Huolehtia myös vehreästä sekä merellisestä ympäristöstä”. Kaupungin visio on olla kilpailukykyisen Turun seudun vetovoimaisin kaupunki. (Kaarinan kaupungin www-sivut 2013.)

4.1 Organisaatio

Kunnan organisaatorakennetta on selvitetty teoriaosan luvussa 2.2. Siinä lueteltujen pakollisten organisaatioelinten lisäksi Kaarinan kaupungissa on seitsemän vapaaehtoista lautakuntaa; henkilöstölautakunta, tekninen lautakunta, ympäristönsuojelulautakunta, kaavoitus- ja rakennuslautakunta, sivistyslautakunta, perusturvalautakunta ja kansalaistoiminnan lautakunta. Lautakunnat hoitavat nimensä mukaisia, valtuuston niille määrittämiä tehtäviä. Palvelutoimintaa varten Kaarinan kaupungin organisaatio on jaettu neljään toimialaan; hallinto-, hyvinvointi-, sivistys- ja ympäristöpalveluihin. Hallintopalveluissa hoidetaan mm. kaupungin talous- ja henkilöstöasiat. Sivistyspalveluihin kuuluvat koulutukseen ja päivähoitoon liittyvät palvelut. Hyvinvointipalvelut hoitaa kaupungin asukkaiden hyvinvointia edistäviä sosiaali- ja terveystalvveluja. Kaupungin ympäristö-, yhdyskuntatekniset-, tila- ja ravintopalvelut hoidetaan ympäristöpalveluissa. Kaarinan kaupungin organisaatiota on havainnollistettu kuviossa 4.



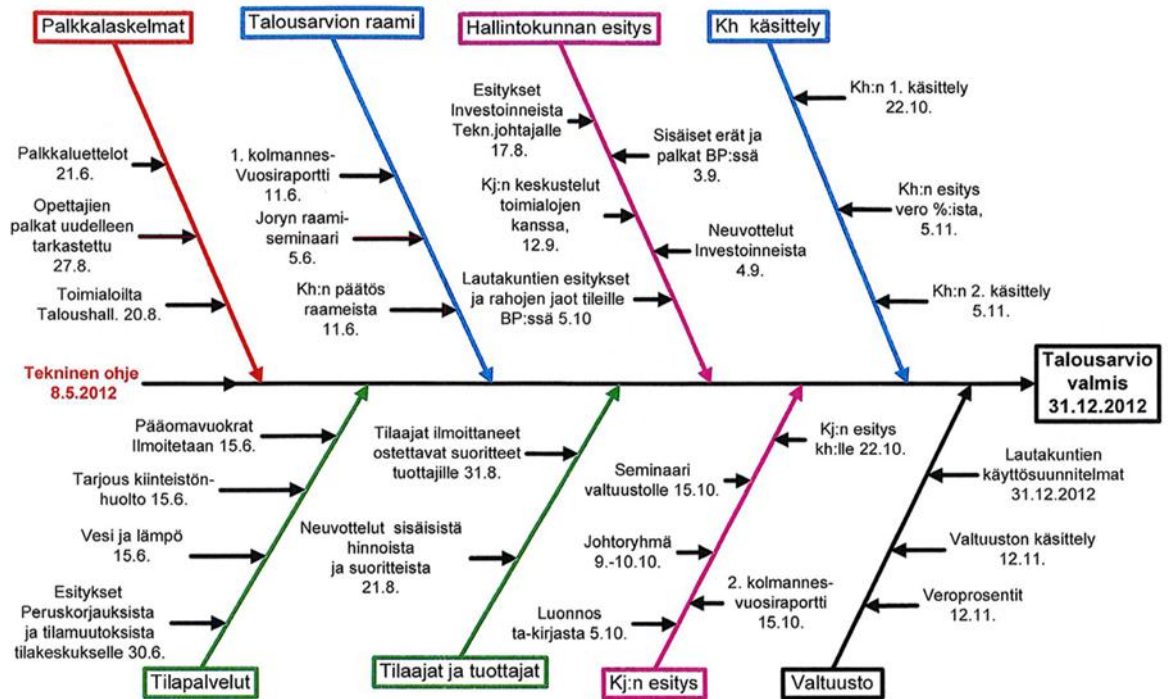
Kaarinan kaupunki



Kuvio 4. Kaarinan kaupungin organisaatio (Kaarinan kaupungin www-sivut 2013)

4.2 Talousarvioprosessin eteneminen

Teoriaosan luvussa 3.8 on perusteellisesti käyty läpi kunnan talousarvioprosessin eteneminen, jota myös Kaarinan kaupungin talousarvioprosessi hyvin pitkälti noudattaa. Kuviossa 5 on kalanruotomallin mukaisesti havainnollistettu Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin eteneminen. Kyseessä on vuoden 2013 talousarvion laadinta, joka toteutettiin vuonna 2012. Käytännössä prosessi toistuu saman sisältöisenä vuodesta toiseen.



Kuvio 5. Kaarinan kaupungin talousarvion suunnitteluprosessi (Kaarinan kaupungin talousarvion laadintaohje 2013)

Kaarinassa talousarvioprosessin aloittaa toukokuun loppupuolella pidettävä valtuuston talousarvioehdotuksen valmistelua koskeva lähetekeskustelu. Tässä myös valtuuston tavoite- ja kehysseminaarin nimellä kutsutussa kokouksessa käydään läpi kuntien yleistä taloustilannetta ja kaupungin omaa talouden liikkumavaraa. Kesäkuun alkupäivinä kaupungin johtoryhmä pitää taloussuunnitelmaseminaarin, jossa se miettii talousarviovuoden budjettiraamissa huomioitavia asioita. Samassa seminaarissa johtoryhmä valmistelee kaupunginhallitukselle hyväksyttäväksi esitettävän talousarvion laadintaohjeen. Kaarinan kaupungin johtoryhmään kuuluvat kaupunginjohtajan lisäksi toimialajohtajat, henkilöstöjohtaja, tietohallintojohtaja ja yksi henkilökunnan edustaja. Sen sihteerinä toimii kansliapalvelupäällikkö. Johtoryhmän valmisteleman raamiesityksen pohjalta kaupunginhallitus hyväksyy toimialakohtaiset kehykset menoille ja tuloille, joiden puitteissa budjetti pitää laatia. Tämä tapahtuu ennen kesälomien alkua kesäkuun alussa. Kaupunginhallituksen antaman raamin ja laadintaohjeen mukaisesti lautakunnat tekevät omat budjettiesityksensä. Näiden budjettiesitysten pohjalta lokakuun alkupäivinä johtoryhmässä käydään toimialakohtaiset neuvottelut,

joissa mahdolliset raamiylitykset ja muuttuneet toiminnan ja talouden perusteet käydään perusteellisesti läpi. Käytännössä tässä on usein kyse budjetoitujen menojen karsimisesta raamin mukaiseksi. Tästä tasapainotetusta budjettiesityksestä laaditaan taloushallinnossa yhdistelmä eli alustava talousarviokirja. Lokakuun puolivälissä pidettävässä valtuustoseminaarissa talousarvioehdotusta esitellään kaupungin valtuustolle ja hallitukselle. Lokakuun loppupuolella kaupunginjohtaja esittää tasapainotetun ja huolellisesti valmistellun talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen kaupungin hallitukselle. Tästä budjettiesityksestä käytetään teoriaosasta tuttua nimitystä ”kaupunginjohtajan budjettiesitys”. Tämän jälkeen talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotusta on tarpeen mukaan mahdollista käsitellä vielä kahteen kertaan kaupunginhallituksessa, jonka jälkeen se esitetään kaupungin valtuustolle. Valtuusto hyväksyy kaupungin talousarvion ja –suunnitelman sekä vahvistaa kaupungin perimät veroprosentit viimeistään marraskuun 17. päivä, jolloin kunnallisveron veroprosentit on ilmoitettava valtiolle. Valtuuston hyväksymisen jälkeen talousarvio ja –suunnitelma menee vielä lautakuntien käsittelyyn, jossa se muokataan hallintokunnittain käyttösuunnitelmiksi.

Kaarinan kaupungissa talousarvion suunnitteluprosessi kestää kesäkuusta joulukuuhun eli noin puoli vuotta. Suunnittelukausi on pitkä, jonka seurauksena osa budjetoitavista asioista on jo ehtinyt muuttua ennen kuin talousarviota on päästy toteuttamaan. Tästä huolimatta joulukuussa hyväksyttyyn talousarvioon ei enää tässä vaiheessa tehdä korjauksia, vaan muuttuneet asiat pitää talousarviovuoden aikana sovittaa toimintaan. (Poikela henkilökohtainen tiedonanto 6.2.2013.) Vaikka talousarvio-prosessi on aikajänteeltään pitkä, sitä ei kuitenkaan tule lyhentää. Pitkästä suunnittelukaudesta huolimatta usein käy niin, että varsinainen budjetointi toteutetaan tiukalla syklillä, jolloin syvälinen paneutuminen jää siitä pois. Tästä johtuen on ehdottoman tärkeää, että hallitus antaa budjetoinnin raamin ennen kesälomia, mieluiten jo kesäkuun alussa. (Lappi henkilökohtainen tiedonanto 7.2.2013.)

4.3 Talousarvioprosessin sisältö ja budjetointimalli

Tällä hetkellä Kaarinan kaupungin budjetointikontrolli keskittyy lähinnä rahan käyttöön eikä niinkään resursseilla aikaansaataviin tuotoksiin ja vaikutuksiin. Perinteiselle määrärahabudjetoinnille etsitään Kaarinassa kehittämisvaihtoehtoja. Budjetointimallin kehittämisessä halutaan painottaa poliittisen ohjauksen vahvempaa osallistumista budjetin laadintaan. Tavoitteena on kytkeä kunnan valtuutetut ja muut luottamushenkilöt enemmän mukaan budjetoinnin suunnitteluun. Oulasvirran & Arosen (2012, 10, 16) mukaan budjetin kehittämisen on sovittava kunnan talous- ja toimintapolitiikkaan ja valtuuston määrittämiin keskeisiin strategisiin ratkaisuihin. Tulosityksiköiden rahoitusta ei heidän mukaansa voi suoraan kytkeä tuotettuun volyyymiin siten, että mitä enemmän tuotosta sitä enemmän rahoitusta rajoituksetta. Suoritepohjainen rahoitus tulee sovittaa kunnan tuloperusteista johtuvaan raamiin. Käytännössä tämä tarkoittaa teoriaosasta tuttua joustavan budjetoinnin mallia suoritebudjetoinnissa.

Haastatteluissa kävi ilmi, että Kaarinan kaupungin talousarvioprosessin sisältöön ja budjetointitapaan toivottiin muutosta. Hyvinvointipalveluiden johtajan mukaan prosessiin pitäisi sisällyttää enemmän poliittista keskustelua ja jopa linjanvetoa siitä, onko Kaarinassa valmiuksia palvelun tasoa koskeviin päätöksiin. Hyvinvointipalveluiden talouspäällikön mukaan nykyisestä talousarvioprosessista puuttuu raamin jälkeisen vaikutuksen analysointi eli toisin sanoen se, mitä vaikutusta kaupunginhallituksen antamalla raamilla on toimialan toimintaan. Sivistysjohtajan mielestä talousarvio pitäisi nykyistä vahvemmin kytkeä suoritteisiin sekä näiden hintoihin ja laatuun. Hänen mukaansa suoritteet pitää tuotteistaa ja tuotteille määrittää hinnat. Hinnat taas puolestaan pitää sitoa laatuun ja laadulle määrittää laatutaso. Tällöin suoritehinnan laskemisella pitäisi Poikelan mukaan olla suora korrelaatio laadun alenemiseen tai toisaalta toiminnan tehostamiseen.

Kuten aiemmin edellisessä luvussa todettiin, osa asioista on jo ehtinyt muuttua siinä vaiheessa, kun talousarviota lähdetään toteuttamaan. Tämän muutoksen pitäisi näkyä myös budjetissa. Mikäli määräraha sidottaisiin suoritteeseen, niin yläkanttiin arvioitujen suorittemäärien osalta talousarviosta pitäisi säästyä rahaa ja päinvastaisessa tilanteessa määrärahan ylitykselle olisi selkeä syy. Suoritteisiin kohdistuva budjetointi vähentäisi alibudjetoinnin mahdollisuutta ja tekisi budjetoinnista läpinäkyvämpää (Pokki ym. 2012, 44). Tätä budjetointitapaa puoltaa teoriaosan luvussa 3.7. selostettu suoritekohtainen joustava budjetointi. Sivistyspalveluiden talouspäällikön mukaan nykyisessä budjetointitavassa moite on yhtä suuri, mikäli budjetti ylitetään tai se alitetaan. Suoritebudjetointiin siirryttäessä tältä moitteelta vältytään, sillä ylitykset ja alitukset ovat konkreettisesti kohdennettavissa.

4.4 Budjettilukujen tallentaminen

Kaarinan kaupungissa talousarvio ja –suunnitelma tehdään Baswaren Business Planning (BP) taloussuunnitteluohjelmalla, jota kaupungin laskentapalvelut ylläpitää. Budjettilukujen syöttäminen ohjelmaan tapahtuu hallintokunnissa ja sisäisten erien, rahoituserien sekä palkkojen osalta laskentapalveluissa.

Kaarinan kaupungissa talousarviolukujen suunnittelu aloitetaan yleensä palkkakustannusten arvioimisella. Luvussa 2.3 todettiin, että henkilöstömenot käsittävät yli puolet koko kunnan ulkoisista menoista. Tästä johtuen palkkakustannukset tulee budjetoida mahdollisimman tarkasti. Kesäkuun aikana laskentapalvelut laatii luettelon kaupungin vakituisista viroista ja toimista talousarviyksiköittäin. Luettelossa jokainen virka ja toimi on numeroitu ja hinnoiteltu talousarviovuoden palkkakustannusten mukaisesti. Hinnoittelussa on huomioitu tiedossa olevat työehtosopimuskorotukset. Niiden palkkakustannusten osalta, joissa tätä tietoa ei ole saatavilla, korotus lasketaan talousarvio-ohjeen mukaisella korotusprosentilla. Laskentapalveluista excel-luettelot lähetetään esimiehille tarkistusta ja mahdollisia lisäyksiä ja korjauksia varten. Tarkistetut excel-taulukot tallennetaan laskentapalveluissa taloussuunnitteluohjelmaan, joka automaattisesti laskee henkilösivukulut syötettyjen palkkojen osalta. Henkilösivukulujen laskennassa käytettäviä prosenttimääriä ylläpidetään laskenta-

palveluiden toimesta. Sijaisten ja määräaikaisten työntekijöiden sekä erilliskorvausten osalta kustannukset talousarvio-ohjelmaan syötetään toimialoilla.

Kaupungin sisäiset tuottajayksiköt sopivat kesäkuun alkupuolella asiakkaidensa eli kaupungin muiden yksiköiden kanssa talousarviovuoden palvelu- ja tavaratoimituksista. Tämä tapahtuu tuottajien tilaajille tekemillä kirjallisilla tarjouksilla. Kun sisäisistä hinnoista ja suoritemääristä päästään yksimielisyyteen, tekee tuottajayksikkö yhteenvedon talousarviovuonna tuotettavista palvelu- ja tavaratoimituksista. Laskentapalveluissa nämä yhteenvedot tallennetaan taloussuunnitteluohjelmaan yksiköille sisäisinä myynteinä ja ostoina. Sisäisten erien tallentamisen kannalta keskitetty tallentaminen on tarkoituksenmukaista, sillä erien osalta menojen ja tulojen erotuksen tulee olla nolla. Keskitetyllä tallentamisella tämä pystytään varmentamaan. Sisäisinä erinä Kaarinan kaupungissa käsitellään taloushallinnon, palkanlaskennan, tietohallinnon, ruokapalveluiden, tilakeskuksen, rakentamisen ja työterveyshuollon palvelut. Lisäksi sisäisenä eränä kirjataan vesi- ja jätevesikustannukset.

Muiden kuin edellä mainittujen käyttötalousosan budjettilukujen tallentaminen tapahtuu hallintokunnissa. Tallentamisen tekee jokaisen yksikön vastuhenkilö oman vastualueensa osalta. Taloussuunnitteluohjelmassa on informatiivisena tietona nähtävissä kuluvan vuoden talousarvioluvut, edellisen vuoden tilinpäätösluvut ja kuluvan vuoden osalta alkuvuoden toteutuneet luvut. Nämä luvut toimivat vastuuhenkilön apuna talousarviovuoden budjettilukujen suunnittelussa.

4.5 Talousarvion laadintaohje

Toukokuun alkupuolella Kaarinan kaupunginhallitus hyväksyy kaupungin johtoryhmän valmisteleman talousarvion laadintaohjeen. Ohjeen mukaan talousarvioprosessin tulee noudattaa kuviossa 5 kuvattua aikataulua. Laadintaohjeen mukaan lautakuntia valtuustoon nähden sitovia asioita ovat nettomäärärahojen kokonaismäärä, investoinnit hankkeittain, toiminnalliset tavoitteet, perustettavat uudet vakanssit ja vastuualueen organisaatio. Lisäksi talousarvio-ohjeen mukaisesti talousarviokirjasta tu-

lee selvittää yksikön toiminta-ajatus, toimintasuunnitelman sanallinen kuvaus, arviot keskeisistä palvelu- ja tavaratoimitusten määristä sekä niiden hinnastot. Laadintaohjeen mukaan valtuustoon nähden sitovat tavoitteet tulee kuvata määrä-, taloudellisuus ja laatutavoitteina. Talousarvio-ohje määrittelee nämä tavoitteet seuraavasti: Määrätavoite on määrää ilmaiseva tavoitetila, eli kuinka paljon suoritteita tai tuotteita tulee aikaansaada määrättyllä aikajaksolla. Määrä ilmaistaan kappale-, paino-, tilavuus-, suhde- ym. määrää ilmaisevalla luvulla. Taloudellisuustavoitteella ilmaistaan sitä, miten paljon tuotoksen tai suoritteen aikaansaamiseksi on käytetty rahaa. Tämä voidaan ilmaista esim. euro/suorite. Laatutavoitteella tarkoitetaan sitä tavoitetilaa, jonka mukainen palvelun, tavarain tai niiden yhdistelmän tai asian tulee olla. Laatutavoitteissa pääpaino on toiminnan sisällössä. Tavoitteiden tarkoituksena on kuvata niitä käytännön toimia, joilla kaupungin visioon pyritään. Tavoitteiden tulisi olla konkreettisia ja mittavia, sillä niiden arvioimisella selvitetään, onko tehtävässä onnistuttu.

Kaarinan kaupungissa talousarvio-ohjeen mukaisesti sovelletaan nettobudjetointia. Tätä budjetointimenetelmää kuvataan teoriaosan luvuissa 3,4 ja 3.5. Kaarinassa käyttötalouden osalta valtuustoon nähden sitovana eränä on lautakuntatason nettomääräraha, joka käsittää sekä ulkoiset että sisäiset erät. Sisäiset erät käsittää kaupungin organisaation eri yksiköiden väliset myynnit ja ostot. Ulkoisilla erillä tarkoitetaan kaupungin oman organisaation ulkopuolella olevien toimijoiden kanssa tapahtuvan kaupankäynnin seurauksena maksettavia menoja ja saatavia tuloja. Kaarinan kaupungissa nettobudjetointi koetaan hyväksi asiaksi. Tekninen johtaja ei pidä ajatuksesta, että menoja ja tuloja tarkasteltaisiin erikseen. Hänen mukaansa tämä lisäisi byrokratiaa ja tekisi toiminnasta jäykkää ja vähemmän innovatiivista. Hän kokee nykyisen nettotarkastelun hyvänä, joustavana ja toimivana toimintatapana.

4.6 Talousarviokirja

Kun koko kaupungin kaikki budjettiluvut on tallennettu taloussuunnitteluohjelmaan, tekee taloushallinto siitä yhteenvedon. Tästä yhteenvedosta käytetään nimitystä talousarviokirja. Kaarinan kaupungin talousarvio-ohjeessa määritellään hyvin tarkasti, miten ja mitkä asiat talousarviokirjassa pitää esittää. Ohje perustuu Kuntalain 65 §:n

säädöksiin, jossa säädetään minkälainen talousarvion rakenteen ja sisällön tulee olla. Säännöksen mukaan talousarviossa tulee olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa.

Kaarinan kaupungin talousarviokirjan alussa on kaupunginjohtajan katsaus, jossa hän kertoo yleisesti talouden tulevaisuuden näkymistä ja siitä, mikä vaikutus tällä on Kaarinan kaupungille ja sen asukkaille. Seuraavana kirjassa on Kaarinan strategian esittely. Strategian päämäärinä on edistää hyvinvointia, johtaa laatu- ja kustannustietoisesti, edistää ekologisesti viihtyisää ympäristöä ja ylläpitää mainetta luovana Kaarinaan. Talousarviokirjassa esitetään myös kaupungin veroprosentit ja väestötiedot. Siinä selvitetään kaupungin rahoitusstrategia ja talousarvion sitovuussäännöt. Koko kaupungin kattava tuloslaskelma esitetään tuhannen euron tarkkuudella ja valtuustoon nähden sitovat käyttötalouden määrärahat samoin tuhannen euron tarkkuudella sitovuustasoittain. Näiden erien jälkeen avataan jokaisen sitovuustason talousarvio tekstinä, lukuina, tavoitteina ja mittareina. Talousarviokirjan lopussa on investointiosan esittely, jossa suunnitellut investointihankkeet esitellään valtuustoon nähden sitovina erinä.

Haastateltavat kokevat talousarviokirjan johtamisen ja toiminnan keskeisenä ohjausvälineenä. Sen koetaan ohjaavan tekemistä tavoitteiden kautta. Heidän mukaansa talousarviokirjan ohjaava vaikutus perustuu tavoitteisiin ja niille asetettuihin resursseihin. Tästä johtuen tavoitteet ja resurssit pitäisikin olla enemmän kytköksissä toisiinsa. Hyvinvointipalveluiden edustajat toivoivat talousarviokirjaan yhteenvedoa henkilöstöresursseista. Yhteenvedossa tulisi heidän mukaan näkyä ammattinimikkeittäin (vakansseittain) vastualueen henkilöstömäärä edelliseltä ja suunnitellulta vuodelta sekä näiden muutos.

4.7 Käyttötalousosa

Kaarinan kaupungin talousarviokirjassa kaupungin talousarvio ja –suunnitelma esitetään käyttötalouden osalta sitovuustasoittain eriteltynä. Sitovuustasoina ovat lautakunnat, sekä eräät muut erikseen sitoviksi sovitut yksiköt, kuten erikoissairaanhoido

sekä palo- ja pelastustoimi. Talousarviossa lautakunnat esittävät talousarviovuoden toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet sekä niiden toteuttamiseen tarvittavat resurssit. Lisäksi talousarvioon laaditaan toimintasuunnitelma asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi ja mittaristo näiden saavutettavuuden arvioimiseksi.

Kaarinan kaupungin talousarvio-ohjeen mukaan talousarviokirjassa pitää mainita yksikön toiminta-ajatus, jonka tarkoituksena on lyhyesti kuvata miksi yksikkö on olemassa. Esimerkiksi Kaarinan kaupungin sivistyslautakunnan toiminta-ajatuksena talousarviokirjassa on ”Laadukkailla sivistys- ja päivähoitopalveluilla luodaan hyvät edellytykset elinikäiselle oppimiselle Kaarinassa.” Vastaava toiminta-ajatus perusturvalautakunnan osalta on ”Järjestää kaarinalaisille arkielämän sujumisen turvaavia, hyvinvointia edistäviä sosiaali- ja terveystalouksia.”

4.7.1 Sitovat tavoitteet

Kaarinan kaupunginvaltuusto on 24.5.2010 hyväksynyt Kaarinan kaupunkistrategian. Tämä Kaarina-strategia toimii yhtenä tärkeimmistä välineistä tavoitteiden asettamisessa. Strategia määrittelee Kaarinan kaupungin toiminta-ajatuksen, vision, strategiset päämäärät sekä kriittiset menestystekijät vuoteen 2016 asti. Strategian päämäärät ja kriittiset menestystekijät ovat 1) hyvinvoinnin edistäminen ennakoivasti, 2) laatu- ja kustannustietoinen johtaminen, 3) ekologisesti viihtyisä ympäristö ja 4) luovuudesta tunnettu Kaarina. Teoriaosan luvussa 3.2 strategiset tavoitteet määriteltiin kunnan tai sen tehtäväalueen asemaa, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskeviksi tavoitteiksi. Kaarinan kaupungin strategisista päämääristä asemaa ja aluetta koskevia tavoitteita ovat ekologisesti viihtyisä ympäristö ja luovuudesta tunnettu Kaarina. Hyvinvoinnin edistäminen ennakoivasti on väestöä koskeva tavoite ja laatu- ja kustannustietoinen johtaminen kokonaistaloutta koskeva tavoite. Lautakuntien tulee laatia tavoitteensa näiden strategisten tavoitteiden mukaisesti.

Taulukossa 1 on esitetty Kaarinan kaupungin sivistyslautakunnan valtuustoon nähdyn sitovat tavoitteet vuonna 2013. Siinä hyvinvointia edistävänä tavoitteena on jatko-opiskelupaikan turvaaminen kaikille kaarinalaisille peruskoulunsa päättäneille

oppilaille. Tavoitearvona on, että yksikään oppilas ei jää ilman jatko-opintopaikkaa. Myllyntauksen ym. (2011,11) mukaan tässä on kyse tehtäväkohtaisesta palvelutavoitteesta eli vaikuttavuustavoitteesta, jonka tarkoituksena on mitata miten palvelun aikaansaama muutos vaikuttaa asiakkaan hyvinvointiin. Tässä tavoitteessa kyse on myös määrä- ja laatutavoitteesta. Tavoite on helposti mitattavissa ja sillä on selkeä mittari.

Taulukko 1. Sivistyslautakunnan valtuustoon nähden sitovat tavoitteet (Kaarinan kaupungin talousarviokirja 2013)

Strateginen tavoite ja kriittinen menestystekijä	Tavoite	Mittarin tavoitearvo
Laatu- ja kustannustietoinen johtaminen	Kirjastopalvelujen laadun kehittäminen	Laatutavoitteiden määrittäminen OKM:n laatusuositusten mukaisesti
Hyvinvoinnin edistäminen ennakoivasti	Jatko-opiskelupaikan turvaaminen kaikille peruskoulunsa päättäneille.	Yksikään oppilas ei jää ilman jatko-opintopaikkaa. Vaikuttavuuden arviointi 20.9.2013 perusteella.
Ekologisesti viihtyisä ympäristö	Käynnistetään kouluympäristöjen kehittämishanke vuonna 2012 tehdyn laatuarvioinnin tulosten perusteella.	Toteutetaan kahden koulun pihasuunnittelu ja yhden koulun piha-alueen perusparannus. Suunnitellut piha-alueet täyttävät lautakunnan määrittelemän hyvän koulupiha-kriteerit.
Laatu- ja kustannustietoinen johtaminen	Varhaiskasvatuksen kustannustehokkuuden parantaminen	Oman palvelutuotannon nettoyksikköhintojen nousu on alle 2 % vuoden 2012 tilinpäätökseen verrattuna.
Laatu- ja kustannustietoinen johtaminen	Varhaiskasvatuksen ja koulutuksen laadullinen kehittämistoiminta rahoitetaan ulkopuolisella hankerahoituksella	Hankerahoituksen määrä kasvaa 5 % vuoden 2012 tilinpäätökseen verrattuna. Hankkeiden vaikuttavuudesta raportoidaan tilinpäätöksen 2013 yhteydessä.

Taloudellisten tavoitteiden osalta määrärahan esittämistapana talousarviokirjassa on tuotot-kulut-kate, jossa sitovana lukuna on kate eli netto. Tällä tarkoitetaan valtuuston tehtäväalueelle antamaa raamia eli euromäärää, jonka puitteissa toiminta tulee suunnitella. Määräraha sisältää sekä ulkoiset että sisäiset erät. Toimielimet ja toimi-

alajohto jakavat tämän raamin pienempiin tehtäväkohtaisiin osakokonaisuuksiin omissa käyttösuunnitelmissaan. Taulukossa 2 on esitetty taloudellisten tavoitteiden esitystapa Kaarinan kaupungin talousarviokirjassa. Siinä kuvatut luvut ovat seuraavat: TP11 on vuoden 2011 tilinpäätös, MTA12 on vuoden 2012 talousarvio, HKE13 on hallintokunnan ehdotus vuoden 2013 talousarvioksi, KH13 on kunnanvaltuuston hyväksymä talousarvio vuodelle 2013, KH13/12 on vuoden 2013 talousarvion muutos prosentteina vuoden 2012 talousarvioon ja viimeiset TS sarakkeet ovat suunnitelluvuosien luvut.

Taulukko 2. Sivistyslautakunnan raami (Kaarinan kaupungin talousarviokirja 2013)

Tuhatta euroa		TP11	MTA12	HKE13	KH13	KH13/12	TS2014	TS2015
Sivistys- lautakunta	Tuotot	4 934	5 341	5 240	5 240	-1,9 %	5 397	5 559
	Kulut	-58 119	-61 042	-61 802	-60 798	-0,4 %	-63 656	-65 566
	Kate	-53 185	-55 701	-56 562	-55 558	-0,3 %	-58 259	-60 007

Sivistysjohtajan mukaan tällä hetkellä tavoitteista puuttuvat koko toiminnan kattavat laatutavoitteet. Näitä tavoitteita varten pitäisi määrittää toiminnan kannalta oleelliset laatukriteerit, jotka kuvaisivat toiminnan laatutasoa. Hänen mielestä pitäisi pystyä määrittämään, mikä on Kaarinan kaupungin hyvä laatutaso tai riittävä laatutaso. Kaupunginvaltuuston tehtäväksi jäisi päättää, minkä laatutason palveluita kaupungin asukkaille tarjotaan. Mikäli valtuusto haluaisi nostaa laatutasoa, pitäisi sen näkyä lisäyksenä määrärahassa tai toiminnan tehostamisessa. Laatutavoitteet pitäisi määritellä järkevästi. Esimerkiksi Kaarinassa lukion laatutavoitteena ei voi olla ylioppilaskirjoituksissa menestyminen, sillä Kaarinan lukio on musiikki- ja ilmaisuteatteritoimintaan painottuva lukio, jonka laatutavoite on jotain aivan muuta. Laatukriteerien määrittelyssä tuleekin painottaa kaarinalaisen hyvän laadun kriteereitä. (Poikela henkilökohtainen tiedonanto 6.2.2013.) Hyvinvointipalvelujen johtajan mukaan talousarvioon ei myöskään tule asettaa merkitykseltään vähäisiä tavoitteita. Nyt tällaisia strategian velvoittamia ns. pakkotavoitteita löytyy talousarviosta.

4.7.2 Toimintasuunnitelma

Talousarviokirjan toimintasuunnitelmassa kerrotaan miten tavoitteet aiotaan toteuttaa ja miten palvelutuotanto kehittyy lautakunnan alaisessa toiminnassa. Teksteissä tulee pyrkiä keskittymään vain toiminnan kannalta olennaisten asioiden käsittelyyn. Sivistysjohtajan mukaan toimintasuunnitelman teksteillä on suuri merkitys, sillä ne määrittelevät miten suoritteen hinta muodostuu. Hänen mukaansa teksteissä pitäisi määrittellä myös edellä selostettu laatutaso, joka kertoisi minkä laatuista suoritetta hinnalla saadaan. Hän heittääkin ajatuksen: ”Pitäisikö toiminnan kuvaus muuttaa toiminnan laadun kuvaukseksi?” Haastateltavat olivat sitä mieltä, että toimintasuunnitelman tekstiosassa selvitykset ovat liian pitkiä. Sivistyspalveluiden talouspäällikön mukaan tekstiä on niin paljon, että olennainen asia hukkuu sen joukkoon. Hänen mukaansa ”kaikenlainen tiivistäminen ja vain olennaisen esille tuominen on kaikki hyvästä”. Talousjohtaja toi esille idean, jonka mukaan talousarviokirjan toimintakertomusosa muutettaisiin lomakemuotoon, jossa tekstit kirjoitetaan valmiiksi annettuun tilaan. Tämä pakottaa kirjoittajan tiivistämään asian olennaiseen. Lisäksi lomakkeistettu talousarvion esittämistapa tekee talousarviokirjasta yhdenmukaisen ja helpommin luettavan. Talousjohtajan mukaan lomakkeistamisessa pitää kuitenkin ottaa huomioon lautakuntien koko. Isommille hallintokunnille pitää kirjoittamiseen antaa enemmän tilaa kuin pienemmille hallintokunnille.

4.7.3 Toimintaa kuvaavat mittarit

Kaarinan kaupungin talousarviokirjassa esitetään myös tavoitteista johdetut mittarit. Mittarin tarkoituksena on numeerisesti tai muulla arviointitavalla osoittaa tavoitteen toteutuminen tai sen toteutumisaste. Mittarit laaditaan viimeisimmästä tilinpäätöksestä viimeiseen suunnitteluvuoteen. Eli esimerkiksi vuoden 2013 talousarviokirjassa mittarit on esitetty vuosilta 2011–2015. Teoriaosan luvussa 3.3 on perusteellisesti selvitetty mitä mittareilla tarkoitetaan ja mitä niiltä vaaditaan. Kaarinan kaupungissa mittarit ovat tällä hetkellä pääsääntöisesti määrällisiä mittareita. Mittareina ovat esimerkiksi käynti-, asukas- ja oppilasmäärät tai neliö- ja kilometrihinnat. Näiden mitta-

reiden tarkoituksena on mitata toiminnan tuotosta tai sen vaikuttavuutta. Taulukossa 3 on esimerkki Kaarinan kaupungin sivistyslautakunnan toimintaa kuvaavista mittareista päivähoiton osalta. Siinä mittarin arvona eli suoritteiden määränä ovat hoidossa olevien lasten lukumäärä hoitomuodoittain.

Taulukko 3. Päivähoidon toimintaa kuvaavat mittarit (Kaarinan kaupungin talousarvio-
viokirja 2013)

Päivähoidon lapset (päivähoito ja esiopetus) hoitomuodoittain		TP 2011	TA 2012	TA 2013	TS 2014	TS 2015
Alle 3-vuotiaat	Päiväkotihoido	110	107	102	102	102
	Perhepäivähoito	147	144	145	145	145
	Ostopalvelupaikat	120	118	118	118	118
	Alle 3-vuotiaat yhteensä	377	370	365	365	365
Yli 3-vuotiaat	Päiväkotihoido	872	918	886	886	926
	Perhepäivähoito	161	192	150	150	150
	Ostopalvelupaikat	367	370	382	402	382
	Yli 3-vuotiaat yhteensä	1 400	1 480	1 424	1 438	1 458
Yhteensä	Päiväkotihoido	982	1 025	988	988	1 028
	Perhepäivähoito	308	337	295	295	295
	Ostopalvelupaikat	487	488	500	520	500
	Kaikki yhteensä	1 777	1 850	1 783	1 803	1 823
Lastenhoidon tukien piirissä olevat lapset		TP 2011	TA 2012	TA 2013	TS 2014	TS 2015
	Kotihoidon tuki	622	620	620	620	620
	Yksityisen hoidon tuki	106	120	104	104	104

Päivähoidon osalta tulevia suorittemääriä on sivistysjohtajan mukaan todella vaikea ennustaa. ”Ihmisten käyttäytymistä ei tässä asiassa pysty ennustamaan. Edes yhteiskunnalliset trendit eivät ennakoia asiaa. Vaikka olettaisi, että työttömyys vähentäisi hoidossa olevien lasten määrää, näin ei kuitenkaan tapahdu. Päivähoito on subjektiivinen oikeus, jolloin työttömienkin lapsilla on oikeus kunnalliseen päivähoitoon.” Hyvinvointipalvelujen puolella suoritteiden ennustaminen on kautta linjan ongelmallista. Hyvinvointipalveluiden johtajan mukaan ”ihmisten sairastavuutta ei voi ennustaa”. Määrätavoitteiden asettaminen terveys- ja sosiaalipuolella on erittäin haasteellista ja usein käykin niin, että tavoitteet ylitetään. Määrämittareiden lisäksi talousarvioon pitäisi sivistysjohtajan mukaan tuoda myös laatumittarit, joilla mitattaisiin laa-

tutavoitteen toteutumista. Mittarin tulokset olisi hänen mukaansa hyvä esittää myös graafisina kuvioina. Visuaalinen esittämistapa parantaisi huomattavasti asioiden hahmottamista ja nostaisi poikkeamat selvemmin esille. Tällä hetkellä talousarviosta puuttuu mittaristo, jolla toiminnan puutteita analysoitaisiin.

4.7.4 Hinnastot

Toimintaa kuvaavien mittareiden lisäksi Kaarinan kaupungin talousarviokirjaan sisältyvät ns. hinnastot. Hinnastoilla tarkoitetaan pääsuoritteiden osalta laskettua yksikköhintaa. Esimerkiksi perusopetuksen osalta hinta muodostuu laskukaavasta euroa/oppilas. Tässä laskukaavassa perusopetuksen bruttokustannukset jaetaan perusopetukseen osallistuneiden kaarinalaisten oppilaiden yhteismäärällä, jolloin tuloksena saadaan hinta/oppilas. Taulukossa 4 on kuvattu hinnasto perusopetuksen osalta.

Taulukko 4. Perusopetuksen hinnasto (Kaarinan kaupungin talousarviokirja 2013)

Perusopetus	TP 2010	TP 2011	TA 2012	TA 2013	TS 2014	TS 2015
Hinta (eu- roa/oppilas)	6 875	7 310	7 506	7 758	7 931	8 126
Muutos		6,3 %	2,7 %	3,4 %	2,2 %	2,5 %
Suoritteet (oppi- las)	3 348	3 359	3 410	3 428	3 454	3 472
Muutos		0,3 %	1,5 %	0,5 %	0,8 %	0,5 %
Kust.yhteensä	23 016 036	24 552 886	25 596 397	26 594 516	27 392 351	28 214 122
Muutos		6,7 %	4,3 %	3,9 %	3,0 %	3,0 %

Haastateltavat kokevat nykymuotoiset hinnastot merkityksettöminä. Heidän mukaansa niitä ei lue kukaan. Tällä hetkellä hinnastot eivät ole verrannollisia hallintokuntien välillä, sillä hinnastoissa olevien kustannusmäärien laskutavassa on eroa. Osassa hinnastoja kustannuksiin sisältyy poistot, kun taas osalla kustannuksina on huomioitu

pelkästään toimintakulut. Sivistysjohtajan mukaan suoritteiden määrittämiseen pitäisi kiinnittää huomiota. Hinnoittelun kannalta tulee määritellä ne tuotteet, joille hintaa lasketaan. Hänen mukaan myös kaupungin sisäisille tuotteille, kuten ruoka- ja kiinteistöhuollolle pitäisi saada selkeät tuotehinnat. Tällöin talousarviokirjaan saataisiin näkyville, miten näiden tuotteiden hintakehitys on muuttunut. Lisäksi hinnoittelua pitäisi olla kahdenlaista, sekä suoritteisiin perustuvaa että väestöpohjaan perustuvaa hinnoittelua. Etenkin sosiaali- ja terveystalouden osalta tuotteisiin perustuva hinnoittelu ei aina ole mahdollista. Tällöin hinnoittelussa hinta pitäisi määritellä tietylle väestöpohjalle. Hyvinvointipalvelujohtajan mielestä tuotteistamisessa ja niiden hinnoitteluissa pitää keskittyä oleelliseen. Hänen mielestä ei ole mitään järkeä, eikä edes mahdollisuutta tuotteistaa kaikkia toimintoja. Tuotteistaminen pitää tehdä makrotasolla, jolloin keskitytään vain toiminnan kannalta oleellisten asioiden tarkasteluun.

4.8 Investointiosa

Talousarviovuoden investoinnit esitetään tasekirjassa kuntalain vaatimusten mukaisesti erillisessä investointiosassa. Investointiosaa on tarkemmin kuvattu luvussa 3.4. Kaarinan kaupungissa investointien aktivointirajana on 10 000 euroa. Aktivointirajalla tässä tarkoitetaan sitä, että vain yli 10 000 euroa ylittävät hankinnat budjetoidaan investointimenoina. Rajan alle jäävät hankinnat käsitellään vuosikuluina käyttötalouksessa. Investointimenot ei budjetoida kaupungin talousarvio-ohjelmalla (BP). Investointimenojen osalta yhteenvedon laatii Kaarinan kaupungin ympäristöpalvelut teknisen johtajan johdolla. Talousarviossa investoinnit eritellään valtuustoon nähden sitovien erien tasolla projektikohtaisesti suunnitteluvuosille jaksotettuna. Kaarinan kaupungissa sitovina tasoina ovat sekä yksittäiset hankkeet että hankeryhmät. Yksittäiset hankkeet vaihtuvat vuosittain, mutta hankeryhmät pysyvät suurimmalta osin vakioina. Yksittäinen hanke voi olla esim. rakennettava rakennus ja hankeryhmästä hyvä esimerkki on kaupungin kadut. Taulukossa 5 on esimerkki Kaarinan kaupungin talousarviokirjan investointiosan yhdestä sitovasta investointihankkeesta. Esimerkissä kyse on uuden päiväkodin rakentamisesta. Päiväkodin rakentaminen on yksi vuoden 2013 talousarviokirjan investointiosan sitovista projekteista. Tämän projektin

osalta sen toteutumisesta ja raamissa pysymisestä tilivelvollinen valtuustolle on tekninen lautakunta. Tämä rakennusprojekti on suunniteltu toteutettavan vuosina 2013 ja 2014. Vuoden 2013 osalta projektin sitovat nettokustannukset ovat 150 000 euroa. Varsinainen rakentaminen tämän kohteen osalta on suunniteltu toteutettavaksi vuonna 2014. Muuta informatiivista tietoa projektista ei investointiosassa ole mainittu.

Taulukko 5. Littoisten päiväkodin uudisrakentaminen (Kaarinan kaupungin tasekirja 2013)

Littoisten päiväkodin uudisrakennus	<i>Tilivelvollinen</i>	<i>Tekninen lautakunta</i>				
	<i>Vastuuhenkilö</i>	<i>Tekninen johtaja Jyrki Lappi</i>				
	<i>Projektin kulut</i>	<i>Tilakeskuksen päällikkö Taisto Nuutinen</i>				
		2012 ta	2013 hke	2013 ta	2014 ts	2015 ts
Projektin tuotot	0	0	0	0	0	0
Projektin kulut	-160 000	0	-150 000	-150 000	-2 800 000	0
Vaikutus nettoinvestointeihin	-160 000	0	-150 000	-150 000	-2 800 000	0

Sivistyspalveluiden talouspäällikön mukaan investointihankkeet pitäisi talousarviossa ”aukaista” taulukossa 5 esitettyä tapaa paremmin. Hänen mukaansa niiden kuvaus talousarviokirjassa on hyvin vähäinen ottaen huomioon miten paljon niihin sitoutuu rahaa. Investointiosassa pitäisi talouspäällikön mukaan kertoa, mitä tällä hankkeella tuotetaan. Lisäksi hän näkisi hyvänä asiana, että virallisen investointiosan lisäksi jokaisen vastualueen käyttötalousosan yhteyteen tulisi lyhyt kuvaus vastualueen toimintaan liittyvistä investointiprojekteista. Tämä selventäisi toiminnan kuvausta ja auttaisi valtuutettuja paremmin hahmottamaan koko toimialan toiminta. Tekninen johtaja ei näe mitään estettä sille, että näin toimittaisiin. Hänen mielestään on loogista, että investointien osalta toimintaa kuvaavat tekstit näkyvät myös hallintokuntien käyttötalousosassa. Sivistysjohtajan mielestä investointihankkeista pitäisi laatia projektikortit. Tällöin jokaisesta valtuustoon nähden sitovasta investointihankkeesta tehtäisiin projektikortti, jossa niiden toiminnan sisältöä kuvattaisiin. Kuten edellä todettiin, Kaarinan kaupungissa investointien sitovuustasot ovat sekä hanke- että hankeryhmä -kohtaisia. Hankeryhmään kuuluvista investoinneista erikseen sitovia ovat kuitenkin hankkeet, joiden kustannukset ylittävät erikseen sovitun eurorajan. Esimerkiksi talonrakentamisen puolella tämä raja on 200 000 euroa ja yhdyskuntatek-

niikan puolella 500 000 euroa. Teknisen johtajan mielestä näitä rajoja tulisi yhdenmukaistaa, mikäli investointien osalta siirrytään projektikortti-malliin.

4.9 Tuloslaskelmaosa ja rahoitusosa

Kuntalain 65.4 §:n mukaan kunnan talousarviossa tulee olla erilliset osat myös tuloslaskelmalle ja rahoitukselle. Kuten luvussa 3.4 kerrottiin, tuloslaskelmaosan tehtävänä on osoittaa tulo-rahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin (Myllyntaus 2011, 36). Kaarinan kaupungin talousarviossa tuloslaskelman yhteydessä esitetään kaupungin talousarviovuoden investointimenojen kokonaissumma ja korollisen velan määrä euroina sekä korollinen velka asukasta kohden. Kuntaliiton suosituksen mukaan tuloslaskelmaosan yhteydessä tulisi esittää tulo-rahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut (Myllyntaus 2011, 43). Nämä tunnusluvut puuttuvat Kaarinan kaupungin tuloslaskelmaosasta. Tuloslaskelmaosaan budjetoidaan erikseen ne valtuustoon nähden sitovat tulosvaikutteiset tuloarviot ja määrärahat, joita ei budjetoida tehtäväkohtaisesti hallintokunnissa. Näitä eriä ovat verotulot, valtionosuudet, rahoitustulot ja –menot, satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot. (Myllyntaus ym. 2011, 39.) Kaarinan kaupungissa nämä erät budjetoidaan keskitetysti taloushallinnossa.

Myös rahoitusosan sisältöä on avattu teoriaosan luvussa 3.4. Kaarinan kaupungin talousarvion mukaan kaupunginvaltuusto vahvistaa sitovat tavoitteet verotuloihin, valtionosuuksiin, korkotuottoihin, korkokuluihin, sekä muihin rahoitustuottoihin ja -kuluihin. Rahoituslaskelman osalta valtuustoon nähden sitovia eriä ovat pitkäaikaisen, yli kymmen vuoden päästä erääntyvien lainojen ja antolainasaamisten lisäykset. Lisäksi valtuuston tehtävänä on hyväksyä toimintapääoman, varausten ja rahastojen mahdolliset muutokset. Kaarinan kaupungin talousarviokirjassa ei ole erikseen esitetty rahoitusosaa. Rahoituserien osalta valtuustoon nähden sitovat erät on esitetty tuloslaskelmaosassa. Varsinaista rahoituslaskelmaa ja siihen liittyviä tunnuslukuja ei talousarviossa ole esitetty lainkaan.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET

Tutkimuksen tulokset talousarvioprosessin kehittämiseksi esitellään tässä luvussa. Esitetyt johtopäätökset ja kehitysehdotukset perustuvat opinnäytetyön kirjoittajan tekemiin havaintoihin haastateltavien näkemyksistä talousarvioprosessin kehittämiseksi. Kyseisten kehitysehdotusten tarkoituksena on poistaa talousarvioprosessissa tällä hetkellä ongelmaa aiheuttavat asiat ja tehdä siitä entistä tehokkaampi.

5.1 Joustavaan suoritebudjetointiin siirtyminen

Kaarinan kaupungin budjetoinnin toivotaan muuttuvan enemmän suoritekeskeiseksi. Tämä tarkoittaa, että talousarvio pitäisi nykyistä vahvemmin kytkeä suoritteisiin sekä näiden hintoihin. Tilikauden aikana tapahtuvilla toimintaan vaikuttavilla muutoksilla pitäisi olla vaikutusta myös talousarvioon. Tavoitteet ja resurssit tulisi vahvemmin kytkeä toisiinsa. Kunnan valtuutetut ja muut luottamushenkilöt halutaan enemmän mukaan budjetoinnin suunnitteluun. Budjetoinnista toivotaan läpinäkyvämpää ja ymmärrettävämpää.

Tutkimani mukaan joustavaan suoritebudjetointiin siirtyminen tukisi Kaarinan kaupungin budjetointia edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamisessa. Suoritebudjetoinnissa keskeisessä asemassa ovat juuri suoritteet, jotka toiminnolla halutaan saada aikaan. Sen pääajatus on, että rahoitus saadaan tehdyn työn perusteella, eli suoritteiden muutos vaikuttaa saatuun rahaan. Joustavassa suoritebudjetoinnissa määrärahoja ja toiminnallisia tavoitteita sopeutetaan tarvittaessa toisiinsa muuttamalla talousarviota toimintavuoden aikana. Tämä edellyttää valtuuston entistä kiinteämpää sitoutumista budjetoinnin suunnitteluun. Suoritebudjetoinnissa myös päätöksenteko on läpinäkyvämpää ja ymmärrettävämpää, sillä budjetoinnissa voidaan heti nähdä mihin suoritteisiin ja millä hinnalla rahat kuluvat.

Suoriteperusteisessa budjetoinnissa keskeisenä elementtinä on suorite- ja laatutavoitteiden saavuttamisen ja niiden ylittämisen palkitseminen. Suoritebudjetoinnin rinnalla kannustimena voisi ajatella ylivuotisen budjetoinnin mallia. Tätä mallia voidaan hyvin soveltaa nettobudjetoiduissa yksiköissä. Ylivuotisessa budjetoinnissa yksikkö palkitaan tilinpäätöksen positiivisesta poikkeamasta talousarvioon nähden. Tällöin yksikkö saa osan ylijäämästä määrätyillä edellytyksillä käytettäväkseen seuraavan vuoden budjetissa. Tutkimukseni mukaan tämä budjetointitapa täydentäisi joustavaa suoritebudjetointia.

5.2 Tuotteistaminen ja hinnastojen uusiminen

Kaarinan kaupungin talousarviossa olevat hinnastot koetaan tällä hetkellä merkityksettömiksi. Joustavaan suoritebudjetointiin siirtymisessä keskeistä on suoritteiden tuotteistaminen sekä näiden hinnoittelu. Tuotteistamisessa tulee keskittyä vain toiminnan kannalta olennaisten tuotteiden hinnoitteluun. Myös kaupungin sisäiset tuotteet kannattaa hinnoitella, jolloin hintakehityksen seuraaminen näiden tuotteiden osalta on mahdollista. Lisäksi hinnoittelua pitäisi olla kahdenlaista, sekä suoritteisiin perustuvaa että väestöpohjaan perustuvaa hinnoittelua. Etenkin sosiaali- ja terveyspalveluiden osalta tuotteisiin perustuva hinnoittelu ei aina ole mahdollista. Tällöin hinta pitäisi määritellä tietylle väestöpohjalle. Hinnastoissa olevien kustannusten laskutapaa tulee yhtenäistää, jotta hinnat ovat vertailukelpoisia hallintokuntien välillä. Tämä parantaisi myös hinnastojen luettavuutta.

5.3 Laatutavoitteet, laatukriteerit ja laatumittarit käyttöön

Paitsi suoritteisiin ja näiden hintoihin, talousarvio halutaan Kaarinan kaupungissa entistä enemmän sitoa myös laatuun. Talousarvioon kannattaisi laatia koko toiminnan kattavat laatutavoitteet ja näitä tavoitteita kuvaavat toiminnan kannalta oleelliset laatukriteerit. Laatutavoitteiden määrittelyssä tulisi painottaa kaarinalaisen hyvän laadun kriteereitä, eli mikä on Kaarinan kaupungin hyvä tai riittävä laatutaso. Kaupunginvaltuuston tehtävänä olisi päättää, minkä laatutason palveluita kaupunki tuot-

taa. Tämä mahdollistaisi myös kaivattua poliittisen ohjauksen vahvempaa osallistumista budjetin laadintaan. Laatutason kuvaus kannattaisi sisällyttää myös toimintasuunnitelman tekstiosaan. Mietittäväksi jää, kannattaisiko toiminnan kuvaus muuttaa toiminnan laadun kuvaukseksi. Talousarvioon olisi hyvä laatia myös laatumittarit, joilla mitattaisiin laatutavoitteen toteutumista.

5.4 Talousarvion luettavuuden lisääminen

Tällä hetkellä talousarvion toimintasuunnitelman tekstiosassa selvitykset ovat liian pitkiä. Ongelmana on, että olennainen asia hukkuu runsaan tekstin sekaan. Tämän ongelman poistamiseksi talousarviokirjan toimintakertomusosa kannattaisi muuttaa lomakemuotoon. Siinä tekstit kirjoitetaan valmiiksi annettuun tilaan, joka pakottaa kirjoittajan tiivistämään asian olennaiseen. Lisäksi lomakemuotoinen talousarvion esittämistapa tekee talousarviokirjasta yhdenmukaisen ja helpommin luettavan. Lomakemuotoisessa talousarviopohjassa isommille hallintokunnille pitää kirjoittamiseen antaa enemmän tilaa kuin pienemmille hallintokunnille.

Lisäksi talousarviokirjaan tulisi tutkimuksen mukaan liittää myös grafiikkaa. Visuaalisen esittämistavan etuna on asioiden helpompi hahmottaminen. Graafisten kuvioiden avulla mahdolliset poikkeamat ovat paremmin havaittavissa. Lisäksi graafiset kuvat elävöittävät talousarviokirjan sisältöä ja tekevät siitä paitsi luettavamman myös visuaalisesti ilmeikkäämmän.

Tutkimuksen mukaan talousarviokirjaan toivottiin yhteenvetoa henkilöstöresursseista. Yhteenvedossa tulisi näkyä ammattinimikkeittäin (vakansseittain) vastualueen henkilöstömäärä edelliseltä ja suunnitellulta vuodelta sekä näiden erotus. Tämä helpottaisi hallintokuntia resurssien ja toiminnan suunnittelussa.

5.5 Investoinnit projektikorteiksi

Investointihankkeiden kuvaus talousarviokirjassa on hyvin vähäinen ottaen huomioon miten paljon niihin sitoutuu rahaa. Tutkimuksen mukaan investointiosassa pitäisi hanke ja sen tarkoitus kuvailla paremmin. Hankekuvauksen tulisi selvittää, mitä hankkeella tuotetaan. Tämä kannattaisi toteuttaa tekemällä jokaisesta valtuustoon nähden sitovasta investointihankkeesta projektikortti, jossa niiden toiminnan sisältöä kuvattaisiin. Virallisen investointiosan lisäksi jokaisen vastualueen käyttötalousosan yhteyteen kannattaisi laatia lyhyt kuvaus vastualueen toimintaan liittyvistä investointiprojekteista. Tämä selventäisi toiminnan kuvausta ja auttaisi valtuutettuja paremmin hahmottamaan toimintaa kokonaisuutena. Lisäksi investointien sitovuustasojen euromääriä tulisi yhtenäistää, mikä helpottaisi investointien esittämistä projektikortteina.

5.6 Rahoitusosan lisääminen ja tuloslaskelmaosan täydentäminen

Kaarinan kaupungin nykyisestä talousarviosta puuttuvat kokonaan rahoituslaskelma ja sen tunnusluvut. Tuloslaskelmaosasta puuttuvat toimintaa kuvaavat tunnusluvut. Kuntalain 65.4 §:n mukaan nämä edellä mainitut asiat tulee olla kuntien talousarviossa. Rahoitusosan yhteydessä tulisi esittää toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut. Rahoituslaskelman ja sen tunnuslukujen tarkoituksena on havainnollistaa toiminnan ja investointien rahoitusta. Tuloslaskelmaosan yhteydessä pitäisi esittää tulorahoituksen riittävyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut. Nämä asiat lisäämällä talousarviosta tulee paitsi kuntalain vaatimusten mukainen myös informatiivisempi.

6 LOPUKSI

Luvussa 5 on esitetty tutkimuksen tuloksena syntyneet kehittämis ehdotukset, joiden tarkoituksena on poistaa Kaarinan kaupungin talousarvioprosessissa tällä hetkellä ongelmaa tuottavat asiat ja tehdä siitä entistä tehokkaampi. Tutkimuksen tuloksena esitetyistä kehittämis ehdotuksista osa on helposti toteutettavissa ja nopeasti käyttöön otettavissa. Toinen osa kehittämis ehdotuksista vaatii pidempiaikaista sulattelua ja tarkkaa selvittelytyötä ennen mahdollista käyttöön ottoa. Muutokset kannattaakin toteuttaa vähitellen, askel askeleelta, jolloin hyvän ja perusteellisen valmistelun ansiosta päästään parhaimpaan mahdolliseen lopputulokseen.

Tämä opinnäytetyö on syventänyt tietämystäni talousarvioprosessin sisällöstä. Tutkimuksen kautta olen oppinut ymmärtämään talousarvioprosessin kokonaisuuden. Sen ymmärtäminen tekee talousarvioprosessista paljon mielenkiintoisemman ja auttaa minua paremmin näkemään osuuteni tässä prosessissa. Uskon tämän kokemuksen ja tiedon auttavan myös päivittäisessä työssäni ja sen kehittämisessä.

Vuoden 2013 tasekirjassa kaupunginjohtaja Harri Virta kertoo, että talouden kehityssuuntaa on vaikea ennakoida. Vuoden 2013 aikana eduskunnan odotetaan säätävän uuden kuntalain. Virran mukaan lain sisällöllä on oleellinen merkitys kuntien tulevaisuuteen. Kuntalakiakin suurempi vaikutus kuntien talouteen on hänen mielestään kuitenkin vanhuspalvelulain, vammaispalvelulain ja sosiaali- ja terveyslainsäädännön (SOTE) uudistuksilla. Myös valtionosuusjärjestelmän uudistaminen tekee Virran mukaan tulevaisuuden ennakkoinnista entistä haasteellisempaa.

Kunta-ala elää nyt suurten muutosten aikaa. Tästä johtuen kuntien tuleekin entistä enemmän panostaa taloutensa suunnitteluun. Hyvällä taloussuunnittelulla tulevaisuuden haasteisiin pystytään varautumaan paremmin. Tähän pätee vanha sananlasku: ”hyvin suunniteltu on puoliksi tehty”. Haluan lopettaa tämän opinnäytetyöni Kaarinan kaupunginjohtajan positiiviseen näkemykseen Kaarinan kaupungin tulevaisuudesta.

”Kaiken kaikkiaan epävarmuudesta ja isoista uhista huolimatta kaarinalainen voi olla suhteellisen luottavainen kotikaupunkinsa elinvoimaisuuteen ja kilpailukykyyn. Valtionvarainministeriön rakennetyöryhmän raportista voimme lukea, että Kaarina näyttäisi olevan kokonaistaloudellisesti tarkastellen jopa maan kymmenen vahvimman kunnan joukossa nyt ja tulevaisuudessa.”

LÄHTEET

Anttila, P. 2006. Tutkiva toiminta ja ilmaisu, teos, tekeminen. Hamina: Akatiimi Oy.

Björkwall, J., Enberg, M., Heikkilä, J., Heinonen, A., Kallio, M., Myllyntaus, O., Palo, S., Suorto, A., Turkki, J., Tyni, T. & Vuorento, R. 2008. Kuntatalous – monen muuttujan summa. 2. uud. p. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Hallipeltö, A., Helin, H., Oulasvirta, L. & Ruuska, P. Kunnallistalouden perusteet. 1992. Helsinki: VAPK-kustannus.

Harjula, H., Lundström, I., Kirvelä, T., Majoinen, K. & Myllyntaus, O. 2004. Toimiva kunta. Sipoo: Kuntakoulutus Oy

Heikkilä, E. 2013. Sivistyspalveluiden talouspäällikkö, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 6.2.2013.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2008. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Hirvonen, P. & Nikula, A-P. Taloushallinnon perusteet. 2. uud. p. 2009. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Huittisten kaupungin www-sivut. Viitattu 5.2.2013. <http://www.huittinen.fi>

Kaarinan kaupungin www-sivut. Viitattu 18.2.2013. <http://www.kaarina.fi>

Kaarinan kaupungin talousarvio 2013 ja taloussuunnitelma 2013-2015.

Kaarinan kaupungin talousarvio-ohje 2013.

Koivisto, P. 2013. Hyvinvointipalveluiden talouspäällikkö, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 12.2.2013.

Kuntalaki. 1995. L 17.3.1995/365 muutoksineen.

Lappi, J. 2013. Tekninen johtaja, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 7.2.2013.

Lavén, J. 2013. Talousjohtaja, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 6.2.2013, 7.2.2013 ja 12.2.2013.

Luomala, A. & Puumala, T. 2010. Budjetti – julkinen salaisuus vai salainen julkisuus? Sastamala: Vammalan Kirjapaino Oy.

Myllyntaus, O. 2002. Kuntatalouden ohjaus - Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Myllyntaus, O., Heinonen, A., Tyni, T., Suorto, A. & Björkwall, J. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja – suunnitelma. 4. korj. p. 2011. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. Johdon laskentatoimi. 6.-7. uud. p. 2005. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Oulasvirta, L. & Aronen, K. 2012. Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Parpo, A. 2013. Hyvinvointipalveluiden johtaja, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 12.2.2013.

Poikela, E. 2013. Sivistysjohtaja, Kaarinan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto 6.2.2013.

Pokki, S., Ekroos, V. & Kauhanen, J. 2012. Suoriteperusteisuus – Kohti kannustavaa kuntataloutta: Vertikal Oy.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. 2008. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tyni, T., Myllyntaus, O. & Suorto, A. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. 2. korj. p. 2012. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

HAASTATTELUIJEN RUNKONA OLEVAT KYSYMYKSET

- Miten talousarvio ohjaa resurssien käyttöä hallintokunnassa?
- Miten ohjausvaikutusta voisi lisätä?
- Mitä asioita puuttuu talousarvion suunnittelusta, josta olisi hyötyä hallintokunnan johtamisessa?
- Mitkä osat talousarviossa ovat vailla todellista merkitystä?
- Miten talousarvion suunnitteluprosessi toimii?
- Mitä tulee muuttaa prosessissa?